

# steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

4/2014

79. Ausgabe | 16. Jahrgang

**Redaktion:** Jürgen Wagner, LL.M.  
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE  
Konstanz (verantwortlich)

Kirsten Bäuml,  
Aachen

Dr. Jennifer Dikmen,  
Bonn

117 **Editorial**

Wagner

**Beiträge**

118 Jahn **BFH: Vorfälligkeitsentschädigung bei Immobilienverkauf**

122 Beul **Die Menschenwürde der Grundrechtecharta und ihre Ausstrahlungswirkung**

132 Wulf **Detailfragen der steuerlichen Berichtigungspflicht (§ 153 AO) für die Steuererklärungen von Unternehmen**

138 Knepper **Steuerliches Monitoring des klinischen Monitorings**

142 **Entscheidungen**

148 **LiteraTour**

150 **Termine**

[www.steuerrecht.org](http://www.steuerrecht.org)

## I.

Die *Neue Zürcher Zeitung* meldet am 29.07.2014: "Der Trend zu tieferen Steuern in der Schweiz kommt langsam zu einem Ende. Im Vergleich mit Anfang 2013 haben sich die Firmensteuern laut dem Taxation-Index des Wirtschaftsforschungsinstituts BAK Basel kaum mehr verändert. Der Index bildet die effektive Steuerbelastung (Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern) am Hauptort von 15 untersuchten Kantonen ab und zeigt, wieviel Prozent des aus einer Investition erzielten Gewinns dem Staat abgeliefert werden müssen. Steuerlich am attraktivsten sind nach wie vor Appenzell Ausserrhoden (10%), Nidwalden (10,1%) sowie Luzern (10,3%)." Eine langsame Annäherung an die "Normalität".

## II.

Es gibt neben dem EuGH, dem Europäischen Gerichtshof, auch den EFTA-Gerichtshof für die im EWR assoziierten Länder Norwegen, Island und Liechtenstein. In der Rechtssache E-3/13 (verbunden mit E-20/13; Fred Olsen and others vs. Norway) stellt der EFTA-Gerichtshof in seinem Urteil vom 09.07.2014 fest, dass ein Trust, wie etwa der Ptarmigan Trust (des Klägers, Anm. d. Red.), in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß Artikel 31 EWR-Abkommen fällt, sofern der Trust eine tatsächliche und echte wirtschaftliche Tätigkeit im EWR für eine unbestimmte Zeit und von einer festen Niederlassung aus ausübt.

## III.

An einem der heißen WM-Sonntag äußerte sich *Gerd Müller* zu Fußballfragen, nämlich zu Qatar 2022. Es sei ja nicht Sache der Kataris, das Fußballspielen. Sie führten "nachmittags lieber ihre Kamele in der Wüste spazieren". Hätte sich der *Gerd Müller*, das Fußball-Idol der 70er-Jahre, gemeldet, fände man das lustig. Der war es aber nicht. Gerd Müller ist – auch wenn noch niemand von ihm gehört hat – Bundesminister für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung. Eine solche Äußerung ist dann mehr als peinlich, sie erinnert so unangenehm an den früheren Bundespräsidenten *Lübke* in Afrika. Manchmal ist es einfach manchen zu heiß.

## IV.

Hierzu paßt *Wilhelm Busch*: "Dumme Gedanken hat jeder, nur der Weise verschweigt sie".

*Einen schönen Sommer wünscht*

Ihr

Jürgen Wagner, LL.M.

Red. steueranwaltsmagazin

Sie können der Redaktion Texte, Anregungen und Kritik zum steueranwaltsmagazin, insbesondere zur Aufmachung, der Themenauswahl und -vielfalt sowie zum steuerrechtlichen „Niveau“ zusenden. Wir schließen nicht aus, geeignete Kritik auch abzdrukken.

## Redaktion

**Kirsten Bäumel**, Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, Aachen (KB)  
*baeumel@baeumel-aachen.de*

**Dr. Jennifer Dikmen**, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Bonn

*j.dikmen@dikmen-dinkgraeve.de*

**Jürgen Wagner**, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Konstanz/Zürich/Vaduz (JW)  
*wagner@wagner-joos.de*

Die 80. Ausgabe des steueranwaltsmagazin erscheint am 15. Oktober 2014.

## Mitschreibende dieser Ausgabe:

*Andreas Jahn*, Rechtsanwalt in Bonn; *René Carsten Beul*, Rechtsanwalt in Neuwied; *Martin Wulf*, Rechtsanwalt in Berlin; *Mario Knepper*, Rechtsanwalt in Bonn.

## Fachbeirat

### Allgemeines Steuerrecht

RA/StB **Andreas Jahn**, Meyer-Köring, Bonn; RA/StB/FA Handels- und Gesellschaftsrecht **Dr. Jörg Stalleiken**, Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Frankfurt/Berlin; RA/FAStR/FA Gew. Rechtsschutz **Dr. Stephan Dornbusch**, Meyer-Köring, Bonn; RA/FAStR **Dr. Matthias Söffing**, S & P Söffing, Rechtsanwaltsgesellschaft mbh, Düsseldorf/München/Zürich

### Internationales Steuerrecht

RA/FAStR **Dr. Jennifer Dikmen**, Bonn; RA/StB **Friedhelm Jacob**, Hengeler Mueller, Frankfurt; RA/FAStR **Sabine Unkelbach-Tomczak**, Frankfurt

### Steuerstrafrecht

**Prof. Dr. Wolfgang Joecks**, Universität Greifswald; RA/FAStR **Dr. Rainer Spatscheck**, Streck Mack Schwedhelm, Köln/Berlin/München; RA **Prof. Dr. Jürgen Wessing**, Wessing Rechtsanwälte, Düsseldorf

### Europarecht

RA/StB/WP **Dr. Carsten Beul**, Beul & Klatt, Neuwied; RA/FAStR **Dr. Klaus von Brocke**, ERNST & YOUNG AG, München; RA/FAStR **Dr. Michael Pott**, Sernetz Schäfer, Düsseldorf; **Prof. Dr. Thomas Zacher**, Zacher & Partner, Köln

### Impressum

Herausgeber: ARGE Steuerrecht im DAV, Littenstraße 11, 10179 Berlin, Telefon 030/726152-0;

Verlag: Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart; Tel: 0711/7385-0; Fax: 0711/7385-100, [www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

Layout und Satz: GreenTomato GmbH, 70193 Stuttgart

Druck: Kessler Druck + Medien, Bobingen

Anzeigenverwaltung: Verlag

Alle Urheber-, Nutzungsrechte und Verlagsrechte vorbehalten.

Die Zeitschrift erscheint sechs Mal im Jahr. Der Bezugspreis ist im Mitgliedsbeitrag enthalten. Für Nichtmitglieder der Arbeitsgemeinschaft im DAV beträgt der Bezugspreis 123,- EUR inkl. Versandkosten jährlich. ISSN 1615-5610

# BFH: Vorfälligkeitsentschädigung bei Immobilienverkauf sind nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV abzugsfähig

Rechtsanwalt & Steuerberater Andreas Jahn, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, MEYER-KÖRING – Bonn, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de)

Immer wieder bereitet die Frage der steuerlichen Behandlung von Vorfälligkeitsentschädigungen (§ 490 Abs. 2 Satz 3 BGB) Schwierigkeiten, insbesondere dann, wenn die Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit der Veräußerung bisher vermieteten Grundbesitzes steht. Während der VIII. Senat des BFH die Vorfälligkeitsentschädigung ausschließlich dem Veräußerungsvorgang der Immobilie zuordnet und damit nur bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns- oder -verlustes berücksichtigt, nicht aber als Werbungskosten klassifiziert<sup>1</sup>, erlaubte der IX. Senat unter bestimmten Umständen den Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.<sup>2</sup> Diese günstige Rechtsprechung hat der IX. Senat nunmehr mit seinem Urteil vom 11.02.2014<sup>3</sup> aufgegeben und sich insoweit dem VIII. Senat angeschlossen. Die Urteilsbegründung überzeugt. Dennoch bieten sich auch jetzt noch Gestaltungen an, die steuerliche Nutzbarkeit von Vorfälligkeitsentschädigungen sicherzustellen.

### 1. Schuldzinsen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG)

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen; sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlaßt sind. Zu den Werbungskosten zählen auch Schuldzinsen, soweit sie mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG). Maßgeblich ist insoweit, ob die Darlehensvaluta, auf die Schuldzinsen gezahlt werden, zur Erzielung von Vermietungseinkünften aufgenommen und tatsächlich verwendet worden ist; ein bloßer rechtlicher Zusammenhang reicht nicht aus.<sup>4</sup>

### 2. Vorfälligkeitsentschädigungen (§ 490 Abs. 2 Satz 3 BGB) als Schuldzinsen

Vorfälligkeitsentschädigungen gehören nach der Rechtsprechung des BFH zwar nicht zu den Zinsen im bürgerlich-rechtlichen Sinne<sup>5</sup>; bezwecken aber den Ausgleich des dem Darlehensgeber auf Grund der vorzeitigen Beendigung des

Kreditvertrags entstandenen Schadens und sind damit Nutzungsentgelt im weiteren Sinne für das auf die verkürzte Laufzeit in Anspruch genommene Fremdkapital.<sup>6</sup> Folgerichtig unterfällt eine zur vorzeitigen Ablösung eines Darlehens gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung auch dem ertragsteuerrechtlichen Schuldzinsbegriff mit der weiteren Folge, daß sie nur dann als Werbungskosten anzuerkennen sind, wenn sie i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG im wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, d. h. durch die Erzielung steuerbarer Einnahmen veranlaßt sind.<sup>7</sup>

### 3. Veranlassungszusammenhang der Vorfälligkeitsentschädigung entscheidet

Das Vorliegen eines solchen Veranlassungszusammenhangs richtet sich danach, ob das für die in Frage stehenden Aufwendungen auslösende Moment im Sinne eines maßgeblichen Bestimmungsgrundes der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzurechnen ist. Der BFH sieht nunmehr einhellig die vertragliche Änderungsvereinbarung zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer als das auslösende Moment für die Zahlung der Vorfälligkeitsentschädigung. Sie beruht zwar auf dem Darlehensvertrag als Rechtsgrund; sie ist aber wirtschaftlich gesehen das Ergebnis einer auf vorzeitige Kreditablösung gerichteten Änderung des Darlehensvertrages.

1 BFH, Urteil vom 06.12.2005 – VIII R 34/04; DStR 2006, 128.

2 BFH, Urteil vom 14.01.2004 – IX R 34/01, DStRE 2004, 804; vom 23.04.1996 – IX R 5/94, DStR 1996, 1324.

3 BFH, Urteil vom 11.02.2014 – IX R 42/13, BeckRS 2014, 95339.

4 BFH, Urteil vom 24.10.2012 IX R 35/11, BFH/NV 2013, 522; Urteil vom 11.05.1993 IX R 25/89, BStBl II 1993, 751; Beschluß des Großen Senats vom 04.07.1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817.

5 BFH, Urteil vom 21.02.1995, VIII R 6/92, BFH/NV 1995, 1010, m. w. N.

6 BFH, Urteil vom 25.02.1999, IV R 55/97, DStR 1999, 1030, m. w. N.

7 BFH, Urteil vom 06.12.2005 – VIII R 34/04; DStR 2006, 128; Urteil vom 14.01.2004 – IX R 34/01, DStRE 2004, 804.

Dabei muß dieses auslösende Moment für die Vorfälligkeitsentschädigung allerdings nicht zwangsläufig zum Wegfall des Werbungskostenabzugs führen. Denn wird bspw. lediglich der zur Finanzierung eines vermieteten Grundstücks aufgenommene Kredit unter Anfall einer Vorfälligkeitsentschädigung vorzeitig mittels eines zinsgünstigeren Umschuldungsdarlehens getilgt, das Grundstück jedoch wie zuvor als Erwerbsgrundlage genutzt, so ist bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung neben dem laufenden Zinsaufwand für den ursprünglichen sowie den neuen Kredit auch die Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten anzusetzen, sog. "Umschuldungskosten".<sup>8</sup>

Anders beurteilt der BFH die Sachlage, wenn die Belastung mit einer Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit der Veräußerung des bisher vermieteten Grundbesitzes steht. Zwar führt die dem Darlehensgeber zustehende Entschädigung für die vorzeitige Rückzahlung zu einer Verteuerung des bisher in Anspruch genommenen und den Vermietungseinkünften dienenden Kredits<sup>9</sup>; dieser Zuordnungszusammenhang wird jedoch überlagert und damit im Sinne der wertenden Beurteilung des (einkommensteuerrechtlichen) Veranlassungszusammenhangs verdrängt, wenn die vorzeitige Rückführung des Kredits auf der Verpflichtung des Veräußerers zur lastenfreien Übereignung des Grundbesitzes beruht. Die Vorfälligkeitsentschädigung ist dann nicht den bis zur Veräußerung erzielten laufenden Einkünften, sondern dem Veräußerungsvorgang zuzurechnen.<sup>10</sup> Das gilt unabhängig davon, ob der abgelöste Kredit zur Anschaffung oder Herstellung der Erwerbsgrundlage (z. B. Immobilie) oder zur Finanzierung sofort abziehbarer Aufwendungen (z. B. Erhaltungsaufwendungen) verwendet wurde.

Bei der Leistung einer Vorfälligkeitsentschädigung im Zuge der Veräußerung von Immobilien wird daher der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bisherigen Vermietungstätigkeit überlagert bzw. ersetzt von einem neuen, durch die Veräußerung ausgelösten Veranlassungszusammenhang. Ist dieser Veräußerungsvorgang steuerbar, ist die Vorfälligkeitsentschädigung als Teil der Veräußerungskosten in die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes oder -verlustes einzustellen. Ist der Veräußerungsvorgang nicht steuerbar und kann die Vorfälligkeitsentschädigung daher nicht mit steuermindernder Wirkung beim Veräußerungsgewinn abgezogen werden, darf sie folglich nicht ersatzweise und systemwidrig als Werbungskosten im Zusammenhang mit der bisherigen steuerbaren Vermietungstätigkeit geltend gemacht werden.

Löst also ein Steuerpflichtiger eine Darlehensschuld vorzeitig ab, um das veräußerte Grundstück lastenfrei übereignen zu können, so tritt der durch die Änderung des Darlehensvertrages begründete wirtschaftliche Zusammenhang mit der einkommensteuerrechtlich unerheblichen Vermögensumschichtung an die Stelle der Veranlassung der Darlehensaufnahme durch die frühere Einkunftsart. Die Be-

lastung durch die Vorfälligkeitsentschädigung ist damit ebenfalls einkommensteuerrechtlich unerheblich. Soweit der IX. Senat Vorfälligkeitsentschädigungen in Veräußerungsfällen unter bestimmten weiteren Voraussetzungen zu den Werbungskosten gezählt hat, hält er an dieser Rechtsprechung nicht mehr fest.

#### 4. Fazit und Gestaltungsüberlegung

Im Einklang mit der bisherigen und eindeutigen Zuordnung von Vorfälligkeitsentschädigungen als Teil der Veräußerungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts z. B. bei der Veräußerung eines gewerblichen Betriebs (§§ 16, 34 EStG) oder von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken oder Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (§§ 23, 17 EStG), ist nunmehr die divergierende Rechtsprechung verschiedener Senate des BFH systemkonform vereinheitlicht, wenn auch zulasten bisher denkbarer Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen.

Damit aber ist noch lange nichts verloren. Denn entsprechend der wohl gefestigten BFH-Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Vorfälligkeitsentschädigungen bei Umschuldungsdarlehen kann die Empfehlung nur lauten: Erst umschulden, dann verkaufen!

8 BFH, Urteil vom 06.12.2005 – VIII R 34/04; DStR 2006, 128; vgl. auch Beschluß des Großen Senats vom 04.07.1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817; Urteil vom 29.10.1985, IX R 56/82, BStBl II 1986, 143, 146.

9 Vgl. BFH v. 03.08.02001, IX B 32/01, BeckRS 2001, 25006301, BFH/NV 2002, 21.

10 BFH, Urteil vom 06.12.2005 – VIII R 34/04; DStR 2006, 128 m.w.N.



## Steuerforum 2014.

**NEU.**

WWW.BOORBERG.DE

### **Ausweis und Bewertung von Rückstellungen**

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln  
2014, 12 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05249-9

### **Steuerliche Verlustnutzung**

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer, Köln  
2014, 42 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05250-5

### **Verlustverwertungsstrategien**

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg  
2014, 44 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05251-2

### **Einbringungen gegen Mischentgelt**

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln  
2014, 30 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05252-9

*Die einzeln zu beziehenden Beiträge entstammen der Seminarreihe »Steuerforum 2014« des Steuerberaterverbandes Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V. Sie orientieren sich konsequent an den Bedürfnissen der Praxis. Zahlreiche Beispiele veranschaulichen die prägnant dargestellten Problemfelder.*

 **BOORBERG**



**NEU.**

## Steuerforum 2014.

WWW.BOORBERG.DE

### Entwicklungen im Erbschaftsteuerrecht

von Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg

2014, 48 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05253-6

### Neues zur Betriebsaufspaltung

von Dr. Martin Strahl, Steuerberater, Köln

2014, 24 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05254-3

### Haftungsfallen beim steuerlichen Einlagekonto

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer, Köln

2014, 26 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05255-0

### Das Aktuellste im Steuerrecht (Stand: März 2014)

von Professor Dr. Guido Förster, Steuerberater, Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf, Univ.-Professor Dr. Bert Kaminski, Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg, und Professor Dr. Hans Ott, Steuerberater/vereidigter Buchprüfer, Köln

2014, 32 Seiten, DIN A4, € 20,-  
ISBN 978-3-415-05256-7

 **BOORBERG**

# Die Menschenwürde der Grundrechtecharta und ihre Ausstrahlungswirkung – Verdichtung oder Mitte konzentrischer Kreise – oder: Darf die Forderung nach Transparenz im öffentlichen Interesse den Pranger und bürgerlichen Tod wiedererwecken?

Dr. Carsten René Beul RA/StB/WP/FAfStR/Revisore Contabile (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/  
Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg<sup>1</sup>

## 1. Problemstellung

Im Rahmen der Reform der Abschlußprüfung wurden nunmehr die Verordnung<sup>2</sup> und die Richtlinie<sup>3</sup> verabschiedet. Danach sollen gemäß Art. 30 III RL 2014/56<sup>4</sup> Maßnahmen und Sanktionen gegen Abschlußprüfer oder Prüfungsgesellschaften in angemessener Weise öffentlich bekanntgemacht werden. Nach Art. 30 a I b RL 2014/56<sup>5</sup> soll die zuständige Behörde befugt sein, eine öffentliche Erklärung abzugeben, in der die verantwortliche Person und die Art des Verstoßes genannt werden, und diese auf der Website der zuständigen Behörden zu veröffentlichen. Dies ist zwar ein deutlicher Fortschritt im Vergleich zum Entwurf der Regelungen, der noch in Art. 64 vorsah, daß Bekanntmachungen von Sanktionen und Maßnahmen der Berufsaufsicht gegen Berufsangehörige, die zugrundeliegenden Pflichtverletzungen sowie die verantwortlichen Personen veröffentlicht werden sollen, sofern nicht die Stabilität der Finanzmärkte hierdurch ernsthaft gefährdet werden. Allerdings wirft die Regelung weitere erhebliche Fragen auf.

Eine weitere Regelung, Art. 7 der VO 537/2014<sup>6</sup>, sieht vor, wenn *“die Vermutung“* oder ein *“berechtigter Grund zu einer Vermutung, daß Unregelmäßigkeiten, wie Betrug im Zusammenhang mit dem Abschluß des geprüften Unternehmens ... möglicherweise eintreten oder eingetreten sind“*, daß der Abschlußprüfer das Unternehmen aufzufordern hat, die Angelegenheit zu untersuchen und angemessene Maßnahmen zu ergreifen sowie bei Unterlassen einer Untersuchung die zuständige Behörde zu informieren.

In dieselbe Richtung weist ein Projekt des Internationalen Rats für die Verabschiedung von Standards zur Berufsethik für Abschlußprüfer, der IESBA<sup>7</sup>, *“Responding to a suspected illegal act“*<sup>8</sup>, wonach solche Meldungen genereller Standard für Abschlußprüfer werden sollen.

Es wird immer wieder das Prinzip der höchstmöglichen Transparenz oder das öffentliche Interesse bemüht, um derartige Eingriffe zu rechtfertigen. Transparenz wird insbesondere da verlangt, wenn Sanktionen verhängt oder Ermittlungen eingeleitet werden sollen. Gerade in diesem Zusammenhang kann die Prangerwirkung für den einzelnen sehr hoch sein, je nach dem, welche Person individuell betroffen ist.

Die Verbindung dieser Wirkung mit der umfassenden Verbreitung im Internet führt zu Wirkungen, die dem bür-

1 Der Autor ist Vorsitzender des Ausschusses *“Berufsrecht“* der Wirtschaftsprüferkammer und Vorstand des Verbandes wp.net, gibt nachfolgend allerdings ausschließlich seine persönliche Meinung wieder, betrachtet dies jedoch auch als Diskussionsgrundlage für die Meinung des Berufsstands im anstehenden Gesetzgebungsverfahren.

2 Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlußprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. L 158 vom 27.05.2014, 77.

3 Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.04.2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlußprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, ABl. L 158 vom 27.05.2014, 196.

4 30 III RL 2014/56: *“Die Mitgliedstaaten sehen vor, dass Maßnahmen und Sanktionen gegen Abschlußprüfer oder Prüfungsgesellschaften in angemessener Weise öffentlich bekanntgemacht werden. Zu den Sanktionen sollte auch die Möglichkeit des Entzugs der Zulassung zählen. Die Mitgliedstaaten können bestimmen, dass diese Bekanntmachungen keine personenbezogenen Daten im Sinne des Artikels 2 Buchstabe a der Richtlinie 95/46/EG beinhalten.“*

5 30 a I b RL 2014/56: *“Die Mitgliedstaaten sehen vor, dass die zuständigen Behörden befugt sind, bei Verstößen gegen die Bestimmungen dieser Richtlinie und gegebenenfalls der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zumindest folgende verwaltungsrechtlichen Sanktionen und Maßnahmen zu ergreifen und/oder zu verhängen: .....b) eine öffentliche Erklärung, in der die verantwortliche Person und die Art des Verstoßes genannt werden und die auf der Website der zuständigen Behörden veröffentlicht wird;...“*

6 Art. 7 VO 537/2014: *“Hat ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft, der bzw. die bei einem Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführt, die Vermutung oder einen berechtigten Grund zu der Vermutung, dass Unregelmäßigkeiten, wie Betrug im Zusammenhang mit dem Abschluss des geprüften Unternehmens, möglicherweise eintreten oder eingetreten sind, so teilt er bzw. sie dies unbeschadet des Artikels 12 der vorliegenden Verordnung und unbeschadet der Richtlinie 2005/60/EG dem geprüften Unternehmen mit und fordert dieses auf, die Angelegenheit zu untersuchen sowie angemessene Maßnahmen zu treffen, um derartige Unregelmäßigkeiten aufzugreifen und einer Wiederholung dieser Unregelmäßigkeiten in der Zukunft vorzubeugen. Untersucht das geprüfte Unternehmen die Angelegenheit nicht, so informiert der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die von den Mitgliedstaaten benannten Behörden, die für die Untersuchung solcher Unregelmäßigkeiten verantwortlich sind. Macht ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft diesen Behörden in gutem Glauben Mitteilung über eine Unregelmäßigkeit im Sinne des Unterabsatzes 1, so gilt dies nicht als Verletzung einer vertraglichen oder gesetzlichen Offenlegungsbeschränkung.“*

7 <http://www.ifac.org/ethics>. Dabei handelt es sich um den Ethic-Rat des International Accounting Standards Board (IASB); vgl. hierzu Beul, *steueranwaltsmagazin* 2008, 46.

8 <http://www.iasplus.com/de/resources/global-organisations/international-ethics-standards-board-for-accountants-iesba>.

gerlichen Tod, als "Nachfahre" der Vogelfreiheit oder Sakration sehr nahekommen.

Insoweit liegt es nahe, den Eingriff am allgemeinen Persönlichkeitsrecht zu messen, in seiner drastischsten Auswirkung möglicherweise sogar an der Menschenwürde selbst. Dies soll im folgenden im Hinblick auf die Grundrechtecharta (GRC) erörtert werden.

## 2. Allgemeines Persönlichkeitsrecht als Kern normierter Grundrechte und Ableitung aus der Menschenwürde

Um die Grenze des Eingriffs durch die vorstehend erwähnten Regelungen beurteilen zu können, soll vorab auf das allgemeine Persönlichkeitsrecht<sup>9</sup> als zum Schutz der körperlichen Integrität komplementärem Schutz der geistig-seelischen Integrität<sup>10</sup> eingegangen werden. Das Allgemeine Persönlichkeitsrecht ist als solches nicht positiv normiert und wurde bislang auch richterrechtlich durch den EuGH nicht erwähnt<sup>11</sup>, was angesichts des kurzen Zeitraums seit dem formellen Inkrafttreten der GRC auch nicht verwundern kann, da bislang die Bezugnahme auf einzelne Normen ausreichte.

Die Normierung der Menschenwürde in der Grundrechtecharta wirft Fragen der zukünftigen Auslegung auf. Dies gilt weniger für deren Kernbereich, da die Menschenwürde als absolutes Grundrecht keinerlei Einschränkung zugänglich ist.

Allerdings stellt sich die Frage, wie weitergehende Eingriffe in die Sphäre eines postulierten Allgemeinen Persönlichkeitsrechts zu Abwehrrechten der Betroffenen führen können. Soweit Grundrechte positiv normiert sind, stellt sich diese Frage nicht. Jedoch für den Bereich eines postulierten Allgemeinen Persönlichkeitsrechts, das keine positive Normierung erfahren hat, ist diese Frage entscheidend. Darüber hinaus ist auch für die Einordnung positiv normierter Grundrechte, wie dem Recht auf Freiheit (Art. 6 GRC), Privat- und Familienleben und Kommunikation (Art. 7 GRC), Datenschutz (Art. 8 GRC), Meinungsfreiheit (Art. 11 GRC) die Gesamtsicht hilfreich. Daher könnte man das so postulierte Allgemeine Persönlichkeitsrecht aus ebendieser Gesamtschau als gemeinsamen Kern ableiten oder aus der Menschenwürde.

Hierzu ist vorab auf die Menschenwürde einzugehen und zu fragen, inwieweit eine Herleitung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus der Menschenwürde möglich ist. Insoweit ist Ausgangspunkt die Ansicht, daß die Menschenwürde<sup>12</sup> als Kern aller Grundrechte anzusehen ist – wofür bereits die Entstehungsgeschichte der Grundrechtecharta spricht – welche damit zu einem Schlüsselbegriff der europäischen Wertegemeinschaft und Verfassungsordnung aufgestiegen war<sup>13</sup> und die ein "Denken vom Menschen her" erfordert, insbesondere angesichts unsäglich lastender Erfahrungen der europäischen Vergangenheit.<sup>14</sup> Das neue

Europa bleibt seiner Vergangenheit immer verpflichtet. Charta und europäische Verfassung gründen in Auschwitz, Buchenwald und Katyn.<sup>15</sup> Eine europaweite Zustimmung dürfte gegeben sein, die Würde des Menschen ausgehend von einem inklusiv gewendeten *Kant* zu verstehen.<sup>16</sup> Vielen Konventsmitgliedern standen bei der Umsetzung dieses Ziels die jeweiligen historischen Erfahrungen gravierender Mißachtung der Menschenwürde und europäischer Schuld vor Augen, in den nationalsozialistischen Konzentrationslagern, dem Gulag, während der Kolonialkriege, im Sklavenhandel. Die Betonung des geistig-religiösen und sittlichen Erbes der Union in der Präambel verstellte nicht den Blick auf das unsäglich Grauen, das gerade in Europa Einzug hielt und über totalitäre Regime in Deutschland, seinen Vasallen, Italien, Griechenland, Spanien oder Portugal gewütet hatte – Länder, die nach Befreiung oder Revolution die Garantie der Menschenwürde ausdrücklich in ihren Verfassungen verankerten.<sup>17</sup> Während im Grundrechtekonvent der britische und spanische Regierungsvertreter<sup>18</sup> die Menschenwürde nicht für ein einklagbares Grundrecht hielten, betonte Meyer den Charakter der Menschenwürde

9 BGHZ 13, 334, 338 (Veröffentlichung von Briefen); BGHZ 26, 349, 354 (Herrenreiter); BVerfGE 35, 202 (Lebach); BVerfGE 34, 269 (Soraya).

10 BVerfGE 16, 194, 201 f.; 17, 108, 117; 19, 179, 184; 27, 344, 351; *Murswiek* in Sachse, GG, 5. A. 2009, Art. 2 Rn. 61; zur Kritik an der Herleitung aus der Menschenwürde und zur Abgrenzung vgl. *Höfling*, Sachse, GG, 5. A. 2009, Art. 1 Rn. 66 m.w.N., wobei allerdings der ganzheitliche Ansatz des BVerfG nicht berücksichtigt wird, der von der körperlichen Unversehrtheit ausgehend dies auf die geistig-seelische Integrität ausweitet. Hier wird der Mensch in seiner Menschenwürde als Einheit von Körper und Psyche verstanden, was eine Heilung der historisch vorgefundenen Überbetonung der körperlichen Unversehrtheit darstellt, die zuvörderst geregelt wurde.

11 Allerdings hat Generalanwalt *Pedro Cruz Villalón* bei den Schlußanträgen in der Rs. C-293/12, *Digital Rights Ireland*, R. 57, auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung hingewiesen.

12 Zum Nachfolgenden vgl. insbesondere *Borowsky*, in Meyer, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 4. A, Baden-Baden 2014, Vorbemerkungen vor Titel I und Art. 1 (nachfolgend *Borowsky*, Vorbem. und Art. 1) an den sich die folgenden Ausführungen eng anlehnen.

13 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 1a.

14 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 1a ("bitter experiences") mit Fn. 4: "Jeder Triumphalismus verbietet sich daher. "Europa" war auch Auschwitz"; vgl. auch *Joerges/Mahlmann/Preuss*, Schmerzliche Erfahrungen der Vergangenheit" und der Prozess der Konstitutionalisierung Europas, Wiesbaden 2008.

15 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 3 m. Fn. 27; vgl. *Mock/Demuro/Olivetti*, Human Rights in Europe, Durham/North Carolina 2010, 4 sowie die Präambel der Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte von 1948: "Akte(n) der Barbarei, die das Gewissen der Menschheit mit Empörung erfüllen".

16 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 2 m. Fn. 16; eingehend hierzu *Hruschka*, ARSP 2002, 463 ff.

17 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 6.

18 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 16 m. Fn. 149 vgl. den auch den schriftlichen Beitrag von *Bereijo* in Dokument CHARTE 4202/00 CONTRIB 83 vom 05.04.2000, S. 2.

als Muttergrundrecht<sup>19</sup>, aus dem sich alle anderen Grundrechte ableiteten.<sup>20</sup>

Auch *Herzog* hatte in einem eigenen "Beitrag"<sup>21</sup> den Wortlaut "Die Würde des Menschen ist zu achten und zu schützen" beibehalten: "Die Würde des Menschen ist das eigentliche Fundament der Grundrechte. Schon die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte von 1948 verankert diesen Grundsatz daher in ihrer Präambel:... Artikel 1 entfaltet dementsprechend insbesondere folgende Wirkungen: 1. Keines der in dieser Charta festgelegten Rechte darf dazu verwendet werden, die Würde eines anderen zu verletzen. 2. Die Würde des Menschen gehört zum Wesensgehalt der in dieser Charta festgelegten Rechte und darf daher nach Artikel 47 Satz 2 auch bei Einschränkungen eines Rechtes durch die Rechtsordnung nicht verletzt werden."

Diese Formulierung wurde durch die "Erläuterungen" des Präsidiums<sup>22</sup> inhaltlich nochmals gestärkt: "Die Würde des Menschen ist nicht nur ein Grundrecht an sich, sondern bildet das eigentliche Fundament der Grundrechte." Diese Formulierungen und Wertungen wurden von dem abschließenden Konsens des Grundrechtekonvents getragen.<sup>23</sup> Daher konnte der Beobachter des EuGH *Alber* zutreffend betonen, daß der Mensch auch im Mittelpunkt der europäischen Politik steht, weshalb die Charta nicht von ungefähr mit der Würde des Menschen beginne, aus der sich viele der weiteren Rechte ableiteten.<sup>24</sup>

Damit einher geht das Verbot, jemanden, der menschliches Antlitz trägt, zum Objekt unionalen und staatlichen Handelns zu machen. Aufgrund und wegen seiner Würde darf der Mensch kein bloßes Mittel sein, um einen Zweck zu erreichen. Der Mensch darf niemals zu einer Sache erniedrigt werden.<sup>25</sup> Neben der Anwendung der "Objektformel" dürfte das unter anderem von *Dworkin* entwickelte Konzept einer "equal dignity" im europäischen Kontext allgemein zustimmungsfähig sein<sup>26</sup>, was allerdings im Grundrechtekonvent eher auf wenig Verständnis gestoßen war.<sup>27</sup> Die Gesamtschau der im Zeitpunkt der Ausarbeitung der Charta maßgeblichen mitgliedstaatlichen Verfassungen<sup>28</sup> zeigt eine erstaunliche Regeldichte und eine im wesentlichen übereinstimmende allgemeine verfassungsrechtliche Anerkennung der Menschenwürde sowohl in den Mitgliedstaaten vor der Erweiterung<sup>29</sup>, als auch in den Verfassungen der Beitrittsstaaten.<sup>30</sup> Insoweit ist zu berücksichtigen, daß sich die Menschenwürdegarantie wesentlich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergibt, die gemäß Art. 52 Abs. 4 im Einklang mit diesen Überlieferungen auszulegen ist.<sup>31</sup>

Durch die europäische Verfassungsdiskussion gelangte ein Wertartikel in das Vertragsrecht, der als ersten der Werte, auf die sich die Union gründet, die Achtung der Menschenwürde anführt (Art. 2 EUV). Eine vergleichbare Entwicklung läßt sich in der Rechtsprechung verfolgen.<sup>32</sup> Der EuGH konnte einen Grundsatz oder gar ein Grundrecht der Menschenwürde mangels Gelegenheit lange Zeit nicht ausdrücklich anerkennen.<sup>33</sup> Ein Grund dürfte in der

fehlenden Erwähnung in der EMRK gelegen haben und weil maßgebliche Verfassungsordnungen der Mitgliedstaaten sie nicht kannten. Eine auch ohne ausdrückliche Bezugnahme sicherlich von der Charta inspirierte Wende<sup>34</sup> brachte die Entscheidung des EuGH vom 09.10.2001 zur Biopatent-Richtlinie<sup>35</sup>, in der ausdrücklich auf die Menschenwürde als Grundrecht abgestellt wurde, was in anderen Sprachfassungen deutlicher wird.<sup>36</sup> "Es obliegt dem Gerichtshof, im Rahmen der Kontrolle der Übereinstimmung der Handlungen der Organe mit den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts die Beachtung der Menschenwürde und des Grundrechts auf Unversehrtheit der Person sicherzustellen"<sup>37</sup>. In einer späteren Entscheidung "Omega"<sup>38</sup> wurde die Gewährleistung der Achtung der Menschenwürde als

19 So auch *Manzella*, vgl. "document multilingue", zit. nach *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 24; *Bernsdorff/Borowsky*, Arbeitsdokumente, Hannover 2003, 1565 ff.

20 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 16.

21 Dokument CHARTE 4423/00 CONVENT 46 vom 31.07.2000; *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 19.

22 Dokument CHARTE 4471/00 CONVENT 48 vom 20.09.2000, vgl. auch *Bernsdorff/Borowsky*, Arbeitsdokumente, 2003 ff. *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 25 Fn. 152.

23 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 25.

24 Rede während der feierlichen Schlußsitzung am 02.10.2000 Dokument CHARTE 4959/00 CONVENT 54 vom 20.10.2000 (Annexe); *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 25 m. Fn. 157.

25 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 2, m. Fn. 17; vgl. *Mock/Demuro/Olivetti*, Human Rights, a.a.O., 10; *Streinz*, EUV/AEUV, 2.A., München 2012, vor Art. 1 Rn. 1.

26 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 2 m. Fn. 18; vgl. insbesondere *Dworkin*, "Gerechtigkeit für Igel", Frankfurt a.M. 2012.

27 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 2, ders., Art. 1 Rn. 8.

28 Vgl. insbesondere die Textausgabe der Verfassungen (Stand 1. Januar 2005) bei *Kimmel/Kimmel*, Die Verfassungen der EU-Mitgliedstaaten, 6. A., München 2005.

29 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 2 m.w.N.

30 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 2a m.w.N.

31 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 26 m. Fn. 162; vgl. *Kober*, Der Grundrechtsschutz in der Europäischen Union, München 2009, S. 98; vgl. *Ekdardt/Kornack*, ZEuS 2010, 111, 123 ff.

32 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 5; vgl. *Frenz*, Handbuch Europarecht Bd. 4, Wien 2009, Rn. 817 ff.; *Calliess/Ruffert/Calliess*, EUV/EGV, 4.A., München 2011, Art. 1 Rn. 26 ff.

33 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 5, der EuGH immer betonte jedoch immer wieder die "(Grund)Rechte der Person", vgl. EuGH v. 12.11.1969, Rs. 26/69, *Stauder*, Slg. 1969, 419, 424; bzw. "Achtung der Würde und der Freiheit"; v. 11.01.1974, Rs. 4/73, *Nold*, Slg. 1974, 491 m. Rn. 12 ff. v. 30.04.1996, Rs. C-13/94, P./S. u. Cornwall County Council, Slg. 1996, I-2143 Rn. 22.; vgl. auch *Wallau*, Menschenwürde, Bonn 2010, S. 79 ff.

34 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 5.

35 EuGH 09.10.2001, Rs. C-377/98, Niederlande/Parlament und Rat, Slg. 2001, I-7079, Rn. 70.

36 EuGH a.a.O.: "fundamental right to human dignity" oder "droit fondamental à la dignité humaine".

37 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 5.

38 EuGH v. 14.10.2004, Rs. C-36/02, Omega, Slg. 2004, I-9609, Rn. 34; EuGRZ 2004, 642.

unbestreitbarer allgemeiner Rechtsgrundsatzes der Gemeinschaftsordnung bezeichnet.<sup>39</sup> Der einzelne wird jedenfalls als menschliches Wesen ohne Rücksicht auf seine angeborenen oder erworbenen Eigenschaften, seine Leistungen und seinen sozialen Status geschützt<sup>40</sup>, mit der objektiven wie subjektiven Dimension der Menschenwürde.

Dabei liegt der besondere Charakter der – heteronom oder autonom auszulegenden – fundamentalen Rechte und Grundsätze des ersten Titels in ihrer gesteigerten Schutzdimension.<sup>41</sup> So gelten die Menschenwürde (Art. 1) und die Verbote der Todesstrafe (Art. 2 Abs. 2), der Folter und unmenschlichen oder erniedrigenden Strafe oder Behandlung (Art. 4), der Sklaverei und Leibeigenschaft (Art. 5 Abs. 1) und des Menschenhandels (Art. 5 Abs. 3) einschränkungslos und absolut als Tabuzonen. Ein Eingriff in deren Schutzbereich bedeutet eo ipso die Verletzung. Diese Rechte sind auch "notstandsfest", d. h. selbst wenn das "Leben der Nation", der Bestand der Union oder der Mitgliedstaaten durch Krieg oder einen anderen öffentlichen Notstand bedroht sein sollten, dürfte von Art. 1, Art. 2 Abs. 2, Art. 4 und Art. 5 Abs. 1 und 3 in keinem Fall abgewichen werden.<sup>42</sup>

Der Wortlaut von Art. 1 verdeutlicht, daß Union oder Mitgliedstaaten die Menschenwürde nicht etwa konstitutiv verleihen, sie sich vielmehr auf die Anerkennung der Unantastbarkeit der "inherent dignity" beschränken.<sup>43</sup>

Vor diesem Hintergrund ist die enge Verknüpfung der Menschenwürde mit der Wesensgehaltsgarantie in Art. 52 Abs. 1 S. 1 von Bedeutung, da sie auch bei Einschränkungen eines Rechts nicht angetastet werden darf<sup>44</sup>, wodurch die schwer faßbare Garantie des Wesensgehalts greifbar plastisch und durch diese "Ewigkeitsgarantie" abgesichert wird<sup>45</sup>, die sich gerade daraus ergibt, daß die Menschenwürde nicht durch positives Recht normiert, sondern als angeborenes Recht dem Menschen inhärent ist.

In diesem Kontext werden die sozialen Mindestgarantien wie das Recht auf Existenzminimum unmittelbar aus der Menschenwürde abgeleitet, was durch den Umstand verstärkt wird, daß mehrere mitgliedstaatliche Verfassungen die Menschenwürde gerade im Kontext von Sozialstaatlichkeit und Solidarität ausdrücklich thematisieren.<sup>46</sup> Dieser Befund einer "dignité sociale" trifft auch auf die Charta selbst zu<sup>47</sup>: So spricht Art. 25 das Recht älterer Menschen auf ein würdiges und unabhängiges Leben an, normiert Art. 31 Abs. 1 das Recht jeder Arbeitnehmerin und jedes Arbeitnehmers auf gesunde, sichere und würdige Arbeitsbedingungen, und sichert Art. 34 Abs. 3 das Recht auf eine soziale Unterstützung und eine Unterstützung für die Wohnung, die allen, die nicht über ausreichende Mittel verfügen, ein menschenwürdiges Dasein sicherstellen sollen, weshalb das Potential der sozialen Bestimmungen der Charta noch weiterer Konkretisierung im Sozial- oder Arbeitsrecht bedarf, weshalb sich aus der Menschenwürde i. V. m. Art. 51 Abs. 1 S. 2 GRC die Verpflichtung zur besonderen Förderung sozialer Rechte und Grundsätze ergibt.<sup>48</sup>

Darüber hinaus ist zu bedenken, daß auch einige Freiheitsrechte in besonderer Weise auf der Menschenwürde beruhen, was zum einen für klassische Rechte wie die Verbürgung von Freiheit und Sicherheit (Art. 6), die Achtung eines Kernbereichs privater Lebensgestaltung (Art. 7), die Religionsfreiheit (Art. 10) oder das Recht auf Bildung (Art. 14), zum anderen für ein neues Recht wie den Datenschutz (Art. 8) gilt.<sup>49</sup>

Dabei darf keines der in der Charta festgelegten Rechte dazu verwendet werden, die Würde eines anderen Menschen zu verletzen<sup>50</sup>, weshalb quasi ergänzend ein enger Zusammenhang mit Art. 54 besteht, der den Mißbrauch der Chartarechte verbietet.<sup>51</sup> Aus diesem Grund ist die Achtung der Menschenwürde eine Rechtfertigung für die Einschränkung von Grundfreiheiten des Binnenmarktes, so des freien Dienstleistungsverkehrs beim Verbot gewerblicher Spiele mit simulierter Tötung von Menschen ("Omega"-Entscheidung).<sup>52</sup>

Die Doppelfunktion der "europäisierten" Menschenwürde – als objektiv-rechtlicher Verfassungsgrundsatz wie individuelle Anspruchsnorm – wird im maßgeblichen

39 EuGH v. 14.10.2004, Rs. C-36/02, *Omega*, Slg. 2004, I-9609, Rn. 34; EuGRZ 2004, 642.

40 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 2; so auch der inklusive Ansatz des deutschen Bundesverfassungsgerichts BVerfGE 87, 209 (228), sowie ausführlich – zum "Lauschangriff" – BVerfGE 109, 279 (311 ff.) im Anschluss an die kantisch inspirierten Pionierarbeiten seitens Dürig, AöR 81 (1956), 117 ff.

41 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 5b m. Fn. 48; vgl. *Bühler*, Einschränkung von Grundrechten nach der Europäischen Grundrechtecharta, Berlin 2005, 362 ff.

42 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 5b.

43 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 27 m. Fn. 169; vgl. *Mock/Demuro/Olivetti*, Human Rights, a.a.O., 7.

44 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 31 m. Fn. 185; vgl. *Schwarzburg*, Die Menschenwürde im Recht der Europäischen Union, Baden-Baden 2012, 245 ff.

45 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 31; ders., Art. 52 Rn. 23.

46 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 28.

47 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 28.

48 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 28 m. Fn. 174; vgl. *Eichenhofer*, Soziale Menschenrechte im Völker-, europäischen und deutschen Recht, Tübingen 2012.

49 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 28 m. Fn. 175; vgl. *Frenz*, Handbuch Europarecht 4, a.a.O., Rn. 873.

50 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 30 m. Fn. 182; vgl. *Jarass*, EU-Grundrechte, München 2005, 117; *Jarass*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union: GRCh, München 2012, Art. 1 Rn. 4.

51 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 30, ders., Art. 54.

52 EuGH v. 14.10.2004, Rs. C-36/02, *Omega*, Slg. 2004, I-9609, Rn. 34; EuGRZ 2004, 639 ff.

Schrifttum nicht angezweifelt<sup>53</sup> und wurde durch den EuGH in seinen beiden Leitentscheidungen zur Menschenwürde wohl außer Streit gestellt.<sup>54</sup>

Dabei wird die Unantastbarkeit der Menschenwürde in Art. 1 in doppelter Hinsicht gesichert, einerseits als fundamentales Abwehrrecht gegenüber der Hoheitsgewalt und andererseits als umfassendes Recht auf Schutz gegenüber Eingriffen privater oder dritter Seite<sup>55</sup>, d.h. Union und die im Anwendungsbereich der Charta agierenden Mitgliedsstaaten müssen Eingriffe seitens ihrer Organe und Einrichtungen unterlassen, die Menschenwürde achten und dürfen sie nicht selbst verletzen, indem sie die Subjektqualität der betroffenen Menschen in Abrede stellen<sup>56</sup>, weder durch Erniedrigung, Demütigung, Brandmarkung oder Ächtung.

Soweit hoheitliche Maßnahmen in den Schutzbereich spezifischer Grundrechte eingreifen, gehen diese zwar vor und Art. 1 scheidet jedenfalls als isolierter oder zusätzlicher Prüfungsmaßstab aus<sup>57</sup>, allerdings erscheint es angesichts der Dignität dieser Bestimmung sinnvoll und geboten, Art. 1 schutzverstärkend zumindest solchen speziellen Grundrechten an die Seite zu stellen, die einen engen Bezug zur Menschenwürde haben, woraus sich auch auf europäischer Ebene eine "in Verbindung mit"-Rechtsprechung entwickeln könnte, wie sie das Bundesverfassungsgericht seit langem praktiziert.<sup>58</sup>

Dabei soll die Menschenwürde als Substitut für die allgemeine Handlungsfreiheit ausdrücklich ausgeschlossen sein, weshalb nicht jede noch so unbedeutende Betätigung, die nicht in den Schutzbereich eines spezifischen Chartarechtes falle, in ihren Genuß komme, was zugleich der Gefahr entgegenwirken dürfe, daß sie in der Charta zur "kleinen Münze" verkomme.<sup>59</sup> Dies ergebe sich daraus, daß die Menschenwürde als "Hauptgrundrecht" mit höchstem Rang zwar grundsätzlich nicht als "Auffanggrundrecht" konzipiert sei<sup>60</sup> und nicht als "Ersatz" für die fehlende, vom Grundrechtekonvent aus kompetenziellen Gründen nicht ausdrücklich in die Charta aufgenommene allgemeine Handlungsfreiheit dienen dürfe.<sup>61</sup> Zu diesem gemeinsamen Grundverständnis mag beigetragen haben, daß man sich der hohen Bedeutung und des Ausnahmecharakters der Menschenwürde bewußt war und sie als Schutzwall gegen schwere Formen von Demütigung, Mißhandlung, Diskriminierung, Ächtung und Verfolgung verstanden wissen wollte.<sup>62</sup>

Dies kann jedoch einer Ausstrahlungswirkung nicht entgegenstehen. Denn die Menschenwürde ist nicht nur vergangenheitsbezogen, sondern auch in die Zukunft gerichtet. Ein weiteres, wesentliches Anliegen war es nämlich, den aktuellen und künftigen Gefährdungen des Menschen und seiner Würde, nämlich durch die Bio- und Informationstechnologien, entgegenzutreten.<sup>63</sup>

Wenn daher angesichts der sich verschärfenden Globalisierung der Informationstechnologie beginnend mit medialer Vorverurteilung unter dem Deckmäntelchen der Transparenz und des öffentlichen Interesses gefordert wird,

vermeintliche Verfehlungen allgemein derart zu veröffentlichen, daß der Betroffene unabhängig von der späteren Entwicklung nichts mehr steuern kann und das antike "audacter calumniare, semper aliquid haeret" fröhliche Urstände feiert, sogar im weltweiten Netz in des Wortes Bedeutung "kleben" bleibt, dann begründet dies geradezu die Forderung nach einer Ausstrahlungswirkung der Menschenwürde.

Wenn Menschen Cyber-Mobbing-Attacken schutzlos ausgesetzt sind und nicht mehr ein noch aus wissen, angesichts eines mit öffentlicher Demütigung empfundenen Lebens, stellt sich die Frage, wo bleibt hier der Schutz der Menschenwürde, vor dieser Demütigung, deren subjektive Realität für jedermann nachvollziehbar ist, der sich in die verletzte Person hineinversetzt. Wieviel Selbstmorde muß es geben, damit wir endlich begreifen, daß hier die Menschenwürde betroffen und ihre Ausstrahlungswirkung zu fordern ist. Hier muß ein allgemeines Umdenken und eine grundlegende Bewußtseinsänderung erfolgen.

53 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 32b m. Fn. 194 vgl. *Vitorino*, La Cour de justice et les droits fondamentaux depuis la proclamation de la Charte, in Colneric u.a. Une communauté de Droit (FS Rodriguez Iglesias), Berlin 2003, 115; *Mathieu*, Article II-61, in Burgogue-Larsen/Levade/Picod Traité établissant une Constitution pour l'Europe Bd.2 II, Bruxelles2005, Ziff. 3; *Jarass*, EU-Grundrechte, a.a.O., 116; *Streinz*, EUV/AEU, a.a.O., Art. 1 Rn. 4; *Tettinger/Stern/Höfling*, Kölner Gemeinschaftskommentar zur Europäischen Grundrechte-Charta, München 2006, Art. 1 Rn. 14; *Schwarze/Voet van Vormizeele*, EU-Kommentar, 3. A., Baden-Baden 2012, Art. 1 Rn. 4; *Mock/Demuro/Olivetti*, Human Rights, a.a.O., S. 10 f.; *Winkler*, Die Grundrechte der Europäischen Union, Wien/New York 2006, 359; *Schwarz*, Der Staat 2011, 533, 546 f.

54 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 32b m. Fn. 195; vgl. EuGH v. 9.10.2001, Rs. C-377/98, Niederlande/Parlament und Rat, Slg. 2001, I-7079; v. 14. Oktober 2004, Rs. C-36/02, *Omega*, Slg. 2004, I-9609, Rn. 34; EuGRZ 2004, 639 ff. Vgl. auch Schlußantrag GA *Stix-Hackl*, Slg. 2004, I-9609, Rn. 91, EuGRZ 2004, 238 ("vergleichbar weitgehendes Verständnis...", wie es in Artikel 1 der Charta... zum Ausdruck kommt").

55 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 39 m. Fn. 230; vgl. *Mock/Demuro/Olivetti*, Human Rights, a.a.O., 10.

56 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 39 m. Fn. 231; vgl. BVerfGE 50, 166, 175; 87, 209, 228; 96, 375, 399.

57 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 33 m. Fn. 198; vgl. *Mock/Demuro/Olivetti*, Human Rights, a.a.O., 9 ("subsidiary function"); differenzierend *Tettinger/Stern/Höfling*, Europäische Grundrechtecharta, a.a.O., Art. 1 Rn. 18, der von einem je spezifischen Verhältnis der partiellen Subsidiarität und Spezialität ausgeht.

58 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 33 m. Fn. 202; vgl. BVerfGE 109, 279 ("Lauschangriff").

59 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 34.

60 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 34 m. Fn. 200; vgl. *Tettinger/Stern/Höfling*, Europäische Grundrechtecharta, Art. 1 Rn. 18; *Streinz*, EUV/AEU, a.a.O., Art. 1 Rn. 5.

61 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 34 m. Fn. 203; vgl. *Jarass*, EU-Grundrechte, a.a.O., 117; *Jarass*, Charta, a.a.O., Art. 1 Rn. 9; *Schwarze/Voet van Vormizeele*, EU, a.a.O., Art. 1 Rn. 5.

62 *Borowsky*, a.a.O. Vorbem. Rn. 3a m. Fn. 30; zum Vergleich mit den Intentionen der Schöpfer des Grundgesetzes vgl. *Dreier/Dreier*, Grundgesetz Kommentar GG, 3.A., Tübingen 2013, Art. 1 I Rn. 41.

63 *Borowsky*, a.a.O. Art. 1 Rn. 6.

Jedoch nicht nur Extremfälle, die dem absoluten Schutz der Menschenwürde unterfallen, erfordern den Schutz. Auch die Fälle, wo der Eingriff nicht in oder nahe am Kernbereich erfolgt.

Hier kann das Modell des allgemeinen Persönlichkeitsrechts wertvolle Dienste erweisen. Rekuriert man auf die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen aus der gemeinsamen Verfassungstraditionen, so ergibt sich – im vorliegenden Zusammenhang – das Bild, daß zuerst die einzelnen Freiheitsrechte anerkannt wurden, und zwar außer dem Schutz der Menschenwürde<sup>64</sup>, in folgenden Vereinigungsfreiheit<sup>65</sup>, Religionsfreiheit<sup>66</sup>, Recht auf Unverletzlichkeit der Wohnung<sup>67</sup> und des Briefverkehrs<sup>68</sup>, bis hin zur Ableitung aus den beiden letztgenannten, Einzelaspekte des Allgemeinen Persönlichkeitsrecht<sup>69</sup>, als Achtung des Privatlebens, des Arztgeheimnisses, der Familiengemeinschaft, des Schutzes persönlicher Informationen.

Außerdem ist der Rechtsgedanke in Art. 8 EMRK<sup>70</sup> enthalten, der über Art. 6 III EU als Grundsatz des Unionsrechts anerkannt sind.

Versteht man nunmehr das allgemeine Persönlichkeitsrecht als ein Recht, das sich aus der Menschenwürde ableitet und das Einschränkungen zugänglich ist, wird der Gegensatz plastisch. Der Unterschied besteht darin, daß die Menschenwürde selbst uneingeschränkt zu gewährleisten ist, das allgemeine Persönlichkeitsrecht jedoch nach Abwägung eingeschränkt werden kann. Eine Gefahr bei der Ableitung des allgemeinen Persönlichkeitsrechts aus der Menschenwürde bestünde darin, daß möglicherweise die Wertungen zu Lasten des Menschenwürdeaspekts verschoben werden könnten. Der Vorteil besteht darin, aufzuzeigen, wie weit die Menschenwürde wirkt und wo Einschränkungen beim allgemeinen Persönlichkeitsrecht beginnen können.

Gleichsam bildet sich hierdurch um die Menschenwürde ein Ring konzentrischer Kreise, mit der Folge, daß je mehr das allgemeine Persönlichkeitsrecht der Menschenwürde angenähert, umso höhere Anforderungen an die Rechtfertigungsgründe einer Einschränkung gestellt werden müßten.

Damit ist jeder Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht als solcher daran zu messen, wie stark der Eingriff auf die Persönlichkeit wirkt. Die Menschenwürde und das allgemeine Persönlichkeitsrecht sind letztlich in ihrer Interdependenz nicht vollständig trennbar. Geht man die Argumentation umgekehrt an, so stellt sich die Frage, ob umgekehrt die Menschenwürde nicht gerade der Teil des Persönlichkeitsrechts ist, der in seinem Kernbereich als solcher keinen Einschränkungen mehr zugänglich gemacht werden darf. Ein solches Verständnis des allgemeinen Persönlichkeitsrechts, das sich aus der Menschenwürde herleitet, führt in der Praxis zu erheblichen Auswirkungen auf die Grundrechtsauslegung insgesamt.

Übergreifend ist daher der Schutz des Allgemeinen Per-

sönlichkeitsrechts<sup>71</sup> zu berücksichtigen. Es ist in der deutschen Verfassungstradition bereits früh aus Art. 2 I (freie Entfaltung der Persönlichkeit) i. V. m. Art. 1 I GG (Schutz der Menschenwürde) postuliert.<sup>72</sup> Dabei handelt es sich um die komplementären Schutz der geistig-seelischen Integrität<sup>73</sup> zum Schutz der körperlichen Integrität. Das Bundesverfassungsgericht nimmt insoweit ausdrücklich Bezug auf die Grundsätze zur körperlichen Integrität, was folgerichtig ist, wenn man den Fortschritt der Medizin zur menschlichen Psyche nachvollzieht, die Einheit des Menschen ernst nimmt und Verletzungen gleich behandelt, unabhängig davon, ob sie Körper oder Psyche betreffen. Insoweit erscheint die Rückkoppelung zur Menschenwürde zutreffend. Geschützt wird der Mensch in seinem gesamten Sein, nicht nur in der körperlichen Unversehrtheit.<sup>74</sup>

Folgt man der Einordnung als Schutz der geistig-seelischen Integrität<sup>75</sup>, komplementär zum Schutz der körperlichen Integrität, ist der Bezug zu den Grundsätzen zur körperlichen Integrität folgerichtig, wenn man den Fortschritt der Medizin zur menschlichen Psyche nachvollzieht, die Einheit des Menschen ernst nimmt und Verletzungen gleich behandelt, unabhängig davon, ob sie Körper oder Psyche betreffen. Auch insoweit erscheint die Rückkoppelung zur Menschenwürde zutreffend. Geschützt wird der Mensch in seinem gesamten Sein, nicht nur in der körperlichen Unversehrtheit.

64 EuGH v. 12.11.1969, Rs. 26/69, *Stauder*, Slg. 1969, 419, 424; v. 11.01.1974, Rs. 4/73, *Nold*, Slg. 1974, 491 m. Rn. 12 ff; v. 09.10.2001, Rs. C-377/98, *Niederlande/Parlament und Rat*, Slg. 2001, I7079.

65 EuGH v. 08.10.1974, Rs. 175/73, *Gewerkschaft/Rat*, Slg. 1974, 917 Rn. 14.

66 EuGH v. 27.10.1976, Rs. 130/75, *Prais*, Slg. 1976, 1589.

67 EuGH v. 21.09.1989, Rs. 46/87, *Hoechst*, Slg. 1989, 2859.

68 EuGH v. 21.09.1989, Rs. 46/87, *Hoechst*, Slg. 1989, 2859.

69 EuGH v. 26.10.1980, Rs. 136/79, *National Panasonic/Kommission*, Slg. 1980, 2033, 2056ff; v. 21.09.1989, Rs. 47/87 u.a., *Hoechst*, Slg. 1989, 2859; L v. 08.04.1992, Rs. C-62/90, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1992, I-2575, Rn. 23; v. 05.10.1994, Rs. 404/92, *X/Kommission*, Slg. 1994, I-4737, Rn. 17; vgl. auch *Lecheler*, ZEuS 2003, 337, 342.

70 EGMR, (Kleine Kammer) v. 24.06.2004; Beschwerde-Nr. 59320/00, (v. Hannover I), NJW 2004, 2647 ff; EGMR, (Große Kammer) v. 7. 2 2012, Az. 40660/08 und 60641/08 (v. Hannover II), *Kommunikation und Recht* 2012, 179 ff.

71 S.u. 4.6.

72 BGHZ 13, 334, 338 (Veröffentlichung von Briefen); BGHZ 26, 349, 354 (Herrenreiter); BVerfGE 35, 202 (Lebach); BVerfGE 34, 269 (Sora-ya).

73 BVerfGE 16, 194, 201 f; 17, 108, 117; 19, 179, 184; 27, 344, 351; *Sachse/Murswiek*, GG, 5. A. 2009, Art. 2 Rn. 61.

74 Dies findet nunmehr auch eine Parallele in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, das ein Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben über die physische Existenz hinaus als Bestandteil eines menschenwürdigen Lebens ansieht und daher auf Art. 1 GG stützt (vgl. BVerfG, 1 BvL 1/09 vom 09.02.2010 [Hartz IV], [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20100209\\_1bv1000109.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20100209_1bv1000109.html) und BVerfG, 1 BvL 10/10 vom 18.07.2012 [Geldleistungen an Asylbewerber], [http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20120718\\_1bv1001010.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/ls20120718_1bv1001010.html)

75 BVerfGE 16, 194, 201 f; 17, 108, 117; 19, 179, 184; 27, 344, 351; *Sachse/Murswiek*, GG, 5. A. 2009, Art. 2 Rn. 61.

Führt man darüber hinaus die sozialen Mindestgarantien wie das Recht auf Existenzminimum unmittelbar auf die Menschenwürde zurück, was durch den Umstand verstärkt wird, daß mehrere mitgliedstaatliche Verfassungen die Menschenwürde gerade im Kontext von Sozialstaatlichkeit und Solidarität ausdrücklich thematisieren, was die „dignité sociale“ beinhaltet<sup>76</sup>, gehört hierzu nicht nur die materielle Existenzsicherung zur Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben<sup>77</sup>, sondern auch die Sicherung dieser Teilhabe, indem man diese Teilhabe auch psychisch ermöglicht und nicht dadurch vereitelt, daß man eine Person vollständig bloßstellt oder durch Dritte bloßstellen läßt.

Daher kann ein Eingriff unmittelbar in die psychische Integrität auch noch unmittelbar die Verletzung der Menschenwürde beinhalten; eine Einschränkung durch andere Rechte ist hier grundsätzlich nicht möglich.

Handelt es sich um weniger intensive Eingriffe, so ist abzuwägen. Dabei ist im Rahmen der Auslegung die Menschenwürde immer zu berücksichtigen. Je intensiver der Eingriff in das Persönlichkeitsrecht, umso mehr nähert sich dieser der Beeinträchtigung der Menschenwürde und umso höhere Anforderungen sind an die Rechtfertigung zu stellen. Je geringer der Eingriff ist, umso leichter greifen Rechtfertigungsgründe. Insoweit vermag das Bild konzentrischer Kreise einen plastischen Eindruck vermitteln, den man sich im Rahmen der rechtlichen Prüfung vor dem geistigen Auge vergegenwärtigen kann.

### 3. Veröffentlichung verhängter Sanktionsmaßnahmen

Soweit Art. 30 III RL 2014/56<sup>78</sup> vorsieht, „daß Maßnahmen und Sanktionen gegen Abschlußprüfer oder Prüfungsgesellschaften in angemessener Weise öffentlich bekanntgemacht werden“, besteht zwar für die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht dahingehend, personenbezogene Daten nicht zu veröffentlichen, die generelle Möglichkeit der Grundrechtseinschränkung ist jedoch gegeben. Art. 30a I b RL 2014/56<sup>79</sup> sieht vor, daß die zuständigen Behörden befugt sind, eine öffentliche Erklärung, in der die verantwortliche Person und die Art des Verstoßes genannt werden und die auf der Website der zuständigen Behörden veröffentlicht wird.

Beide Normen im Zusammenhang sind bereits in der Auslegung nicht klar formuliert. So soll nach Art. 30 III die Möglichkeit bestehen, personenbezogene Daten nicht zu veröffentlichen, nach Art. 30a I b sollen die zuständigen Behörden jedoch dazu befugt sein.

Bereits hier wird deutlich, daß der Umfang des Eingriffs aufgrund der Richtlinie nicht klar ist. Art und Umfang des Eingriffs im einzelnen werden nicht klar normiert. Die Anwendung kann als Rechtfertigung für eine schrankenlose Veröffentlichungswut ausgelegt werden. Dies geht jedoch zu weit.

Denn unabhängig von Art und Schwere des sanktionierten Verstoßes, unabhängig von einer Abwägung im Einzelfall wird eine generelle Prangerwirkung möglich. Wer das „Gedächtnis“ des Internets hinzudenkt, wird nachvollziehen können, daß die zu einem bürgerlichen Tod zumindest im Hinblick auf eine berufliche Existenz führen kann. Insoweit kann ein Eingriff in das Allgemeine Persönlichkeitsrecht nicht gerechtfertigt sein.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere auf den Schutz personenbezogener Daten gemäß Art. 8 und 7 GRC zu rekurrieren. Zwar besteht derzeit eine allgemeine Tendenz, durch öffentliche Stellen Vorstöße beaufsichtigter Unternehmen oder Einzelpersonen öffentlich bekanntzumachen.<sup>80</sup> Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung gilt nicht schrankenlos. Grundsätzlich ist es problematisch, wenn eine Regelung vorsieht, daß bestimmte Feststellungen in Bezug auf eine Person zu veröffentlichen sind. Dreh- und Angelpunkt ist dabei, ab welcher Relevanz ein Verstoß zu veröffentlichen ist. Damit die Maßnahme nicht unverhältnismäßig ist, muß eine Grenze gezogen werden. Das kann nur eine Abwägung im Einzelfall sein.

So ist auch die Frage nach dem Schutzbedarfs des jeweiligen in Rede stehenden Datums zu stellen. Hier mag als Beispiel die Rechtsprechung des BVerfG<sup>81</sup> dienen, wonach es grundsätzlich kein „banales Datum“ gibt, d. h. jedes personenbezogene Datum ist grundsätzlich schutzbedürftig. Bei der Angemessenheit einzelner, gesetzlich geforderter Maßnahmen, wie z. B. technisch-organisatorischer Datenschutzmaßnahmen oder geforderter Abwägung ist jedoch auf den konkreten Schutzbedarf des in Rede stehenden Datums abzustellen. Vorliegend geht es nicht um Daten aus der Privat- oder der Intimsphäre eines betroffenen Abschlußprüfers, die einem besonders hohen Schutzbedarf unterliegen. Der Gesetzgeber hat dies in Art. 8 der Datenschutzrichtlinie<sup>82</sup> dadurch zum Ausdruck gebracht, daß er sogenannte besondere personenbezogene Daten festlegt, die einem besonderen Schutzbedarf unterliegen (Gesundheit, ethnische Herkunft usw.). Dies ist aus der Abstrahlungswirkung der Menschenwürde nur folgerichtig und entspricht

76 Borowsky, a.a.O. Art. 1 Rn. 28.

77 Dies findet nunmehr auch eine Parallele in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, das ein Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben über die physische Existenz hinaus als Bestandteil eines menschenwürdigen Lebens ansieht und daher auf Art. 1 GG stützt (vgl. BVerfG, 1 BvL 1/09 vom 09.02.2010 [Hartz IV], [http://www.bverfg.de/entscheidungen/l520100209\\_1bvl-000109.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/l520100209_1bvl-000109.html) und BVerfG, 1 BvL 10/10 vom 18.07.2012 [Geldleistungen an Asylbewerber], [http://www.bverfg.de/entscheidungen/l520120718\\_1bvl001010.html](http://www.bverfg.de/entscheidungen/l520120718_1bvl001010.html)

78 S.o. Fn. 4.

79 S.o. Fn. 5.

80 Auf kommunaler bzw. Landesebene existiert diese Diskussion z. B. mit den „Smileys“, die für die Sauberkeit von Gaststätten vergeben werden (vgl. Schink, DVBl. 2011, 253 ff).

81 BVerfG, Urteil v. 15.12.1983, Az. 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BVerfGE 65,1 (Volkszählung).

der Überlegung, je näher das Recht den höchstpersönlichen Bereich erreicht, um so schützenswerter ist es im Einzelfall.

Wenn sich daher jemand in Ausübung eines Berufes einen Verstoß gegen berufsständische oder gesetzliche Regeln mit einer gewissen Tragweite hat zu schulden kommen lassen, ist der Schutzbedarf für diese Information nicht als erhöht anzusehen. Die Information berührt nicht die Intim- oder Privatsphäre, in der besonders schützenswerte (sensible) personenbezogene Daten immer liegen, sondern "nur" die Sozialsphäre. Ansonsten gäbe es auch keinen Verbraucherschutz, denn diese Frage stellt sich im Zusammenhang mit dem Verbraucherschutz immer wieder. Die Allgemeinheit räumt gewissen Berufsgruppen Privilegien und Selbstverwaltung ein. Der Berufsträger ist als Person nicht besonders schutzwürdig, wenn er in relevantem Umfang gegen Regeln verstoßen hat. Die Allgemeinheit kann daher ein Informationsinteresse haben. Allerdings darf nicht bei jedem Verstoß automatisch eine Veröffentlichungspflicht vorgeschrieben werden.

Der «Pranger» ist als Strafe abgeschafft. Wenn einzelne nationale Rechte eine generelle Veröffentlichung als Möglichkeit vorsehen, unabhängig von der Relevanz des Verstoßes und dem öffentlichen Interesse, kann dies jedoch nicht verallgemeinert werden. Denn auch hier gilt der Schutz der Grundrechte, so daß eher zu fragen wäre, ob diese nationalen Regelungen nicht ihrerseits Grundrechte verletzen.

Dabei ist die Interessenlage ähnlich der bei der Einsicht nach dem Stasiunterlagengesetz (StUG)<sup>83</sup> und mehr noch mit den Veröffentlichungen der Strafverfolgungsbehörden.<sup>84</sup> Verlöre man den Vergleich mit diesen Veröffentlichungen aus den Augen, entstünde ein Mißverhältnis, wenn bei Sanktionen des Berufsrechts die Veröffentlichungspraxis ohne Abwägung erfolgte. Hier ist darauf abzustellen, daß eine solche Berichterstattung über berufsrechtsrelevante Verstöße zu einer Vorverurteilung und einer Vernichtung der beruflichen Existenz führen kann. Je höher das Interesse der Öffentlichkeit an einer Berichterstattung gewertet werden muß, um so eher hat das Persönlichkeitsrecht in den Hintergrund zu treten. Bei Verstößen, die mit der Stellung der Person in der Öffentlichkeit zusammenhängen, liegt die Schwelle niedriger als bei solchen, die mit dieser Stellung nicht in Zusammenhang stehen. Daher ist auch die Veröffentlichung berufsrelevanter Verstöße eher zulässig als solcher, die im beruflichen Umfeld irrelevant sind. Allerdings ist die Grenze überschritten, wenn die Prangerwirkung – bei relativ geringem Verschulden – zu einer beruflich erheblichen Beeinträchtigung oder gar beruflichen Vernichtung der Person führen kann. Hier steht die Veröffentlichung in krassem Mißverhältnis zur erstrebten Wirkung und erscheint als Rückfall in generalpräventives Denken. Die Wertungsgesichtspunkte werden verschoben, wenn für den Straftäter die Resozialisierung im Vordergrund steht, für den geringeren Verstoß allerdings "summa infamia"<sup>85</sup> – die vollständige gesellschaftliche Ächtung – als generalpräventive Maßnahme. Hierzu kann

auch der Rechtsgedanke herangezogen werden, der sich aus Art. 4 GRC i.V.m. Art. 6 I EU unter dem Aspekt des Verbots erniedrigender Strafe oder Behandlung ergibt.<sup>86</sup>

Daher ist es nicht ersichtlich, warum eine generelle Regelung erforderlich sein und den Persönlichkeitsschutz in jedem Fall verdrängen soll. Je weniger schwerwiegend ein Verstoß anzusehen ist, um so mehr muß bei der Abwägung der Schutz der Persönlichkeit überwiegen, da das öffentliche Interesse an der Ahndung des Verstoßes und seiner Bekanntgabe geringer ausfällt. Bei geringfügigen Verstößen reicht daher eine allgemeine Bekanntgabe ohne Nennung von Namen bzw. eine rein statistische Veröffentlichung vollkommen aus.

Eine Veröffentlichung über die Einleitung von Sanktionen oder Untersuchungen gegen Abschlußprüfer von Unternehmen öffentlichen Interesses ist bei sehr stark öffentlichkeitsrelevanten Fällen geeignet, das öffentliche Vertrauen in die Aufsichtssysteme zu erhalten bzw. wieder herzustellen. Es ist nicht angängig, daß die Öffentlichkeit mangels Veröffentlichung derartiger Untersuchungen den Eindruck erhält, eine wirksame Kontrolle finde nicht statt. Allerdings ist es auch erforderlich, die Einstellung eines Verfahrens oder einen Freispruch zu veröffentlichen, um die Reputation der Betroffenen wiederherzustellen.

Betrachtet man die Wertung als eine solche vom Menschen her, gilt dies bei der Abwägung sowohl zugunsten des Betroffenen als auch zugunsten des öffentlichen Interesses, das wiederum den Menschen dienen muß und keinesfalls als abstraktes Totschlagargument dienen darf.

82 Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.10.1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr; vgl. jetzt auch den Vorschlag der EU-Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr (Datenschutz-Grundverordnung) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0011:FIN:DE:PDF> Art. 9 I: "Die Verarbeitung personenbezogener Daten, aus denen die Rasse oder ethnische Herkunft, politische Überzeugungen, die Religions- oder Glaubenszugehörigkeit oder die Zugehörigkeit zu einer Gewerkschaft hervorgehen, sowie von genetischen Daten, Daten über die Gesundheit oder das Sexualleben oder Daten über Strafverurteilungen oder damit zusammenhängende Sicherungsmaßnahmen ist untersagt".

83 § 3 III StUG: "Durch die Auskunftserteilung, Gewährung von Einsicht in Unterlagen oder Herausgabe von Unterlagen dürfen überwiegende schutzwürdige Interessen anderer Personen nicht beeinträchtigt werden", vgl. hierzu BVerwG v. 23.06.2004, 3 C 41.03 (Helmut Kohl, Stasi-Unterlagen), BVerwGE 121, 115; vgl. auch § 5 III BarchG.

84 Vgl. Gounalakis, NJW 2012, 1473 ff.

85 Vgl. Nachweise bei Beul, Si mentor falsum modum dixerit. Untersuchungen zu D. 11,6 zu den Artes liberales und zum Dolus malus, 1998 (Diss. Bonn 1996), § 5 II 3 a, bb.

86 Diese Regelung ist parallel zu Art. 3 EMRK zu sehen, dem sie inhaltlich gleichsteht und gemäß Art. 52 III 1 GRC auch die gleiche Reichweite hat. Damit ist gemäß Art. 6 III auch die Rechtsprechung des EGMR zu berücksichtigen. Erniedrigung liegt insoweit vor, wenn die Maßnahmen beim Opfer Gefühle der Angst oder Minderwertigkeit hervorrufen und dazu geeignet sind, das Opfer bloßzustellen und oder herabzuwürdigen (vgl. EGMR v. 08.07.2005, Ilascu u.a., NJE 2005, 1849, Rn. 425; Schwarze/van Vormizele a.a.O., Art. 4 GRC, Rn. 4 m.w.N.)

Während in der Rechtsprechung des EuGH bislang das Ermessen des Gesetzgebers im Rahmen des Art. 5 EU weit ausgelegt wurde und dem Verhältnismäßigkeits- und Subsidiaritätsgrundsatz in diesem Zusammenhang eine nur eingeschränkte Bedeutung zukam, hat sich dies durch die Grundrechtecharta nunmehr grundlegend verändert.

Nun ist jeder Grundrechtseingriff selbst auf seine Verhältnismäßigkeit zu überprüfen. Dabei ist die Subsidiarität ein Teilaspekt der Verhältnismäßigkeit. Subsidiarität bedeutet nichts anderes, als die Möglichkeit, ein milderes Mittel zu wählen, nämlich einen zentralistischen Eingriff zu vermeiden und eine Lösung zu ermöglichen, die dem individuellen Recht nähersteht.

Dies findet seine Bestätigung in der Entscheidung des EuGH zur Vorratsdatenspeicherung<sup>87</sup>, auch in Bezug auf die hier behandelte rechtliche Problematik. Danach muß eine Verhältnismäßigkeitsprüfung dahingehend erfolgen, „daß die Handlungen der Unionsorgane geeignet sind, die mit der fraglichen Regelung zulässigerweise verfolgten Ziele zu erreichen, und nicht die Grenzen dessen überschreiten, was zur Erreichung dieser Ziele geeignet und erforderlich ist.“<sup>88</sup> Dabei kann der Gestaltungsspielraum des Unionsgesetzgebers anhand einer Reihe von Gesichtspunkten eingeschränkt sein; zu ihnen gehören u. a. der betroffene Bereich, das Wesen des fraglichen durch die Charta gewährleisteten Rechts, Art und Schwere des Eingriffs sowie dessen Zweck.<sup>89</sup> Dabei muß die Unionsregelung selbst klare und präzise Regeln für die Tragweite und die Anwendung der fraglichen Maßnahme vorsehen<sup>90</sup> und kann dieses Erfordernis der Festlegung des Verfahrens und der Bedingungen nicht den Mitgliedsstaaten überlassen<sup>91</sup>, sondern muß selbst klare und präzise Regeln zur Tragweite des Eingriffs in die in Art. 7 und Art. 8 der Charta verankerten Grundrechte vorsehen, um zu gewährleisten, daß sich der Eingriff tatsächlich auf das absolut Notwendige beschränkt.<sup>92</sup>

Insoweit stellt die Regelung nach der Rechtsprechung des EuGH einen unzulässigen Eingriff in die Grundrechte der Betroffenen dar.

#### 4. Anzeige- versus Verschwiegenheitspflicht

Die Regelung des Art. 7 VO 537/2014<sup>93</sup> verpflichtet einen Abschlußprüfer, der ein Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft, bei Vermutung oder einem berechtigten Grund zu der Vermutung auf „Unregelmäßigkeiten, wie Betrug im Zusammenhang mit dem Abschluß des geprüften Unternehmens“ von den Mitgliedsstaaten benannte Behörden zu informieren, wenn das Unternehmen auf Hinweis des Abschlußprüfers die Angelegenheit nicht untersucht.

Erstaunlich ist dabei, daß alle anderen 17 hier untersuchten Sprachfassungen letztlich von Unregelmäßigkeiten einschließlich Betrug im Zusammenhang mit dem Abschluß des geprüften Unternehmens sprechen.<sup>94</sup>

Die Redepflicht gegenüber den zuständigen unterneh-

mensinternen Gremien (z. B. Aufsichtsrat) – als Adressaten der Prüfungsergebnisse – erscheint von der Zielrichtung der Prüfung, wie bereits im geltenden deutschen Recht geregelt, möglich und sachgerecht.

Fraglich ist jedoch, ob dies auch für Mitteilungen an Außenstehende/zuständige Behörden gilt, da insoweit eine Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht vorliegt.

Auch hier liegt ein Eingriff in eine geschützte Sphäre, nämlich auch hier das Allgemeine Persönlichkeitsrecht der Betroffenen, vor. Denn es handelt sich um ein spezielles Vertrauensverhältnis, das gerade darauf gerichtet ist, ein hinreichend sicheres Prüfungsurteil zu bilden. Hierzu müssen die Auskunftspersonen, ohne Furcht vor Repressalien irgendwelcher Art, Informationen erteilen können. In-

- 87 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland.
- 88 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 46; mit Hinweis auf EuGH v. 08.07.2010, Rs. C-343/09, Afton Chemical, Slg. 2010 I-07027, Rn. 45; v. 09.11.2010, Rs. C-92/09, Volker und Markus Schecke und Eifert, Slg. 2010 I-11063, Rn. 74; v. 23.10.2012, Rs. C-581/10 und C-629/10, Nelson u. a., Rn. 71; v. 22.01.2013, Rs. C-283/11, Sky Österreich, Rn. 50; v. 17.10.2013 Schaible, Rs. C-101/12, Rn. 29.
- 89 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 48; mit Bezug auf das zu Art. 8 ergangene Urteil des EGMR S und Marper/Vereinigtes Königreich [GK], Nrn. 30562/04 und 30566/04, § 102, Rep. 2008V
- 90 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 54.
- 91 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 61.
- 92 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 65.
- 93 S.o. Fn. 6.
- 94 FR: des irrégularités, y compris des fraudes concernant les états financiers  
 EN: irregularities, including fraud with regard to the financial statements of the audited entity  
 IT: irregolarità, frodi incluse, relative al bilancio dell'ente sottoposto a revisione  
 ES: irregularidades, incluyendo fraude y error, en relación con los estados financieros de la entidad auditada  
 PT: irregularidades, incluindo fraude no que respeita às demonstrações financeiras da entidade auditada  
 RO: nereguli, inclusiv fraudă, în legătură cu situațiile financiare ale entităţii auditate, se pot produce sau s-au produs  
 DA: uregelmæssigheder, herunder svig med hensyn til den reviderede virksomheds regnskaber  
 SV: oegentligheter, däribland bedrägeri med avseende på det granskade företags finansiella rapporter  
 NL: onregelmatigheden, waaronder fraude met betrekking tot de financiële overzichten van de gecontroleerde entiteit  
 PL: nieprawidłowości, w tym oszustwa, w odniesieniu do sprawozdań finansowych badanej jednostki  
 SK: nezrovnalostiam vrátane podvodu, pokiaľ ide o účtovnú závierku auditovaného subjektu  
 HR: nepravilnosti, uključujući prijevare, u vezi s financijskim izvještajima subjekta koji je predmet revizije  
 SL: nepravilnosti, vključno s prevarami, o tem obvesti revidirani subjekt in ga pozove  
 CS: nesrovnalostem, včetně podvodů, ve vztahu k účetní závěrce auditovaného subjektu,  
 BG: нередности, включително измами по отношение на финансовите отчети на одитираното предприятие  
 LT: pažeidimų, įskaitant sukčiavimą, susijusių su audituojamos įmonės finansinėmis ataskaitomis  
 LV: pārkāpumi, tostarp krāpšana attiecībā uz revidētās struktūras finanšu pārskatiem

soweit handelt es sich um sensible Daten, möglicherweise auch um solche, die Verstöße gegen Gesetze beinhalten.

Auch ein Betrug im Zusammenhang mit dem Abschluß des geprüften Unternehmens ist als Beispiel wenig klar. Wenn Manipulationen des Abschlusses, Bilanzbetrug festgestellt werden, ist dies im Rahmen der Prüfung festzustellen und möglicherweise im Bestätigungsvermerk zu vermerken. Wozu es dann noch einer Meldung an eine Behörde bedarf, ist nicht erkennbar.

Wenn eine Meldepflicht besteht, muß der Abschlußprüfer einen Verstoß auch erkennen und beurteilen können. Er ist jedoch nicht ausgebildet, um etwa einen hinreichenden Tatverdacht erkennen zu können. Auch ist allein die Vermutung einer Tat ohne ausreichende konkrete Anhaltspunkte nicht ausreichend, um ein Verfahren in Gang zu setzen.

Der Wortlaut der Regelung impliziert eine Meldepflicht, wenn ein Sachverhalt seitens des Unternehmens nicht untersucht wird. Bereits dieser Wortlaut ist wenig präzise. Was bedeutet "nicht untersucht"? Bedeutet dies nur, daß eine Untersuchung eingeleitet wird, oder hat sich der Abschlußprüfer auch von deren Angemessenheit zu überzeugen? Diese Frage drängt sich vor der Formulierung des Art. 7 Satz 1 "zu untersuchen sowie angemessene Maßnahmen zu treffen" geradezu auf.

Darüber hinaus ist der Wortlaut so weit gespannt, daß jede noch so kleine Unregelmäßigkeit hiervon erfaßt ist.

Daher muß auch hier mit der Rechtsprechung des EuGH zur Vorratsdatenspeicherung eine Verhältnismäßigkeitsprüfung dahingehend erfolgen, daß die Handlungen der Unionsorgane geeignet sind, die mit der fraglichen Regelung zulässigerweise verfolgten Ziele zu erreichen, und nicht die Grenzen dessen überschreiten, was zur Erreichung dieser Ziele geeignet und erforderlich ist<sup>95</sup>, wobei der Gestaltungsspielraum des Unionsgesetzgebers anhand einer Reihe von Gesichtspunkten eingeschränkt ist; zu ihnen gehören u. a. der betroffene Bereich, das Wesen des fraglichen durch die Charta gewährleisteten Rechts, Art und Schwere des Eingriffs sowie dessen Zweck.<sup>96</sup> Hier ist der Zweck selbst bereits nicht klar erkennbar. Welchen Zweck kann es haben, jede mögliche Unregelmäßigkeit zu melden? Die Regelung selbst sieht auch nicht die erforderlichen klaren und präzisen Regeln zur Tragweite und Anwendung des Eingriffs in die in Art. 7 und Art. 8 der Charta verankerten Grundrechte vor, um zu gewährleisten, daß sich der Eingriff tatsächlich auf das absolut Notwendige beschränkt.<sup>97</sup> Bereits aus diesen Gründen ist die Regelung erkennbar unverhältnismäßig.

Daneben liegt ein Verstoß gegen das nemo-tenetur-Prinzip (Selbstbelastungsverbot) vor, das Ausfluß des Gebots eines fairen Verfahrens gemäß Art 6 I EMRK und der Unschuldsvormutung gemäß Art 6 II EMRK<sup>98</sup> ist, damit gemäß Art. 6 III EU unmittelbar gilt<sup>99</sup> und Teil des geltenden Schutzzumfangs der Grundrechte darstellt. Dabei könnte als zuständige Behörde, an die die Meldung zu richten ist, auch

die zuständige Staatsanwaltschaft benannt oder die Information an diese weitergeleitet werden. Hier bestehen eklatante Wertungswidersprüche. Denn einerseits bestehen gegenüber dem Abschlußprüfer gesetzliche Verpflichtungen auf Auskunftserteilung, weshalb eine Selbstbelastung möglich wäre, wenn dieser die Informationen weitergeben muß und dies wiederum zu strafrechtlicher Verfolgung führen kann. Andererseits obliegt es in erster Linie den innerhalb der Gesellschaft eingerichteten Überwachungsorganen und nicht dem Abschlußprüfer, Unregelmäßigkeiten nachzugehen. Diesen muß das Opportunitätsprinzip erhalten bleiben, d. h. dies bedeutet auch die Möglichkeit, im Interesse des Unternehmens von einer strafrechtlichen Verfolgung abzusehen. Sollten hier öffentliche Interessen entgegenstehen, ist es Sache des Gesetzgebers, im Einzelfall – wie bei der Geldwäsche – klar und präzise und entsprechende Pflichten zu regeln. Hier handelt es sich um die Abwägung zwischen öffentlichem (Straf-) Verfolgungsinteresse und dem Schutz der Privatsphäre bzw. dem Schutz der Unternehmensinteressen.

Eine ähnliche Problematik kennt das deutsche Recht im Rahmen der Außenprüfung durch das Finanzamt, wenn steuerstrafrechtlich relevante Tatsachen entdeckt werden. Hegt der Prüfer den Anfangsverdacht einer Steuerhinterziehung, hat er nach der Betriebsprüferordnung die Außenprüfung zu unterbrechen und den Steuerpflichtigen im Hinblick auf das Aussageverweigerungsrecht zu belehren.

Soll dies nun auch für einen Abschlußprüfer gelten?

Aus diesem Grund ist auch ein Standard der IESBA, soweit er diese Kriterien nicht erfüllt, keinesfalls in EU-Recht transformierbar.

95 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 46; mit Hinweis auf EuGH v. 08.07.2010, Rs. C-343/09, Afton Chemical, Slg. 2010 I-07027, Rn. 45; v. 09.11.2010, Rs. C-92/09, Volker und Markus Schecke und Eifert, Slg. 2010 I-11063, Rn. 74; v. 23.10.2012, Rs. C-581/10 und C-629/10, Nelson u. a., Rn. 71; v. 22.01.2013, Rs. C-283/11, Sky Österreich, Rn. 50; v. 17.10.2013 Schabale, Rs. C-101/12, Rn. 29.

96 EuGH v. 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 48; mit Bezug auf das zu Art. 8 ergangene Urteil des EGMR S und Marper/Vereinigtes Königreich [GK], Nrn. 30562/04 und 30566/04, § 102, Rep. 2008V

97 EuGH v. 8.4.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland, Rn 65.

98 Das Selbstbelastungsverbot (nemo tenetur se ipsum accusare, nemo tenetur jurare in suam turpitudinem) ergibt sich aus dem Recht auf ein faires Verfahren gemäß Art. 6 EMRK; vgl. EGMR Murray/Vereinigtes Königreich, Slg. 1996-I, 30 (Schweigen des Angeklagten als Indiz für seine Schuld); EGMR Saunders/Vereinigtes Königreich, Slg. 1996-VI (Verwertung von Aussagen, die gegenüber Verwaltungsbehörde außerhalb des Strafverfahrens getätigt wurden); EGMR Averill/Vereinigtes Königreich, Slg. 2000-IV, 203 (Schweigen des Angeklagten als Indiz für seine Schuld); EGMR A/Frankreich, Slg. 2000-IV, 203 (Hörfalle).

99 Bereits vor Inkrafttreten des Lissabon-Vertrages war das Selbstbelastungsverbot als allgemeines justitielles Grundrecht unionsrechtlich sowohl zugunsten natürlicher Personen als auch von Unternehmen anerkannt (vgl. EuGH v. 18.10.1989, Rs. 374/87, Orkem/Kommission, Slg. 1989, 3283 Rn. 35; v. 07.01.2004, Rs. C-204/00, Aalborg Portland, Slg. 2004, I-123Rn. 64f.

## Detailfragen der steuerlichen Berichtigungspflicht (§ 153 AO) für die Steuererklärungen von Unternehmen

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht Dr. Martin Wulf, Streck Mack Schwedhelm, Berlin<sup>1</sup>

### I. Einleitung

Das deutsche Steuerrecht gilt allgemein als kompliziert. Die Erstellung der Einkommensteuererklärungen erfordert bereits für Privatpersonen, eine Vielzahl von Sachverhalten rechtlich und steuerlich zutreffend einzuordnen, um dann die entsprechenden Eintragungen in den Erklärungsvordrucken der Finanzverwaltung vornehmen zu können. Das Verfahren ist fehleranfällig. Werden Sachverhalte übersehen oder falsch eingeordnet, führt dies zu unrichtigen Erklärungen und unrichtigen Steuerfestsetzungen.

Die Probleme verschärfen sich, je komplexer und vielfältiger die Sachverhalte sind, die steuerlich berücksichtigt werden müssen, zumal wenn Erklärungen für verschiedene Steuerarten abzugeben sind. Besonders gilt dies für die mittleren oder größeren Unternehmen. Die Mitarbeiter, die für die Erstellung der Steuererklärungen zuständig sind, sind hier an der Verwirklichung der steuerbaren Sachverhalte zumeist gar nicht mehr beteiligt. Sie sind darauf angewiesen, innerhalb der vorgegebenen Zeiten die maßgeblichen Sachverhaltsinformationen zu erhalten, um diese dann zutreffend verarbeiten zu können. Ab einer gewissen Größe der wirtschaftlichen Einheit sind Verzögerungen allerdings nicht sicher zu vermeiden. Selbst wenn dies gelingt, können Flüchtigkeiten oder unzutreffende rechtliche Bewertungen noch zu Fehlern führen.

Es ist deshalb an der Tagesordnung, daß die Verantwortlichen der Steuerabteilung erkennen, daß bei der Abgabe vorangegangener Erklärungen Sachverhalte fehlerhaft oder unvollständig abgebildet worden sind. Während in der Vergangenheit vielfach einfach auf die nächste Betriebsprüfung gewartet wurde, um die Fehler dann im Einvernehmen mit dem Prüfer zu bereinigen, sind sich die Unternehmen heute zunehmend des Umstands bewußt, daß sie steuerlich selbständig gemäß § 153 AO zur Korrektur der vorangegangenen Erklärungen verpflichtet sind. Auch der Umgang der Finanzbehörden mit diesen Fällen hat sich verändert. Dies ist von einiger Brisanz, da die Verletzung der Berichtigungspflicht im Extremfall durch die Finanz- und Ermittlungsbehörden als Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) sanktioniert werden kann.

In Zeiten verschärfter Anforderungen an eine "tax compliance" gerät die Frage in den Blickpunkt, wie praxisgerecht mit dem nachträglich erkannten Berichtigungsbedarf umzugehen ist, auch um mögliche Strafbarkeitsrisiken zu vermeiden.

### II. Grundstrukturen

Um den Überblick zu behalten, ist es wichtig, die steuerlichen Vorgaben und die möglichen strafrechtlichen Konsequenzen sauber auseinanderzuhalten.

#### 1. Steuerliche Anzeige und Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Ausgangspunkt ist der gesetzliche Wortlaut: Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist, daß eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und daß es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist, so ist er nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen.

Die Voraussetzungen für die Entstehung der in § 153 AO geregelten Pflicht lassen sich wie folgt auflgliedern:

- Es muß eine unrichtige oder unvollständige Erklärung abgegeben worden sein;
- der Steuerpflichtige muß dies nachträglich erkennen;
- es muß eine Steuerverkürzung eingetreten sein (oder drohen) und
- die Festsetzungsfrist für die entsprechende Veranlagung darf noch nicht abgelaufen sein.

In der Rechtsfolge verpflichtet § 153 Abs. 1 dann zu zwei verschiedenen Handlungen: Zunächst muß die erkannte Unrichtigkeit der abgegebenen Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt angezeigt werden. Diese Erklärung soll nachfolgend zur Klarstellung und zur Vermeidung von (verbreiteten) Mißverständnissen als "Korrekturanzeige" bezeichnet werden. Im zweiten Schritt ist dann eine weitere Erklärung erforderlich. Dies ist die eigentliche Berichtigung, d. h. die Mitteilung der aufgearbeiteten und zutreffenden Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Finanzamt. Diese zweite Erklärung wird nachfolgend als die eigentliche "Berichtigungserklärung" bezeichnet.

Von zentraler Bedeutung für das Verständnis der Regelung und für die Lösung von Praxisfragen ist die Erkenntnis, daß das Gesetz hinsichtlich der Frist zwischen der Korrekturanzeige und der Berichtigungserklärung differenziert:

<sup>1</sup> Der Autor ist Partner im Berliner Büro der Kanzlei Streck Mack Schwedhelm, Rechtsanwälte und Fachanwälte für Steuerrecht, Köln/Berlin/München.

- (1) Nur die Anzeige hat "unverzüglich" zu erfolgen, also ohne schuldhaftes Zögern, nachdem der Berichtigungsbedarf erkannt worden ist.
- (2) Für die inhaltliche Berichtigung bestimmt das Gesetz dagegen keine Frist, sie ist nicht "unverzüglich" zu erstatten. Eine Frist gilt insoweit nur, wenn sie vom Finanzamt ausdrücklich gesetzt wird. Rechtsgrundlage für eine solche Fristsetzung wäre § 149 Abs. 1 Satz 2 AO.

Diese Differenzierung ist in ihrer steuerlichen und strafrechtlichen Bedeutung erstmals von *Samson* klar erkannt und herausgestellt worden.<sup>2</sup> In der Praxis der Strafgerichte wird sie anerkannt.<sup>3</sup> Auch die steuerliche Kommentarliteratur folgt dieser Differenzierung nahezu einheitlich.<sup>4</sup>

Richtigerweise steht die Festsetzung und Bemessung der Frist zur Abgabe der "Berichtigungserklärung" im Ermessen der Finanzbehörde. Setzt das Finanzamt eine Frist, so muß sie den Umständen nach angemessen sein.<sup>5</sup>

## 2. Strafbarkeit nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO

Eine Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen setzt neben der Verletzung von § 153 AO weitergehende Merkmale voraus. Die Verletzung der Anzeigepflicht aus § 153 AO erfüllt zunächst nur das Merkmal der "Pflichtwidrigkeit" i.S.v. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Objektive Voraussetzung der Strafbarkeit ist weitergehend, daß sich die Finanzbehörde "in Unkenntnis" befindet, daß ihr also die Informationen, die hätten mitgeteilt werden müssen, nicht aus anderer Quelle bekannt sind. Schließlich muß es durch die Pflichtwidrigkeit zu einer Steuerverkürzung als Taterfolg gekommen sein. Der objektive Tatbestand der Strafvorschrift ist erst in dem Zeitpunkt erfüllt, in dem bei ordnungsgemäßem Verhalten die Steuerfestsetzung nachgeholt oder korrigiert worden wäre. Bei genauer Betrachtung kommt es insoweit auf den (hypothetischen) Zeitpunkt der Bekanntgabe einer zutreffenden Steuerfestsetzung an. Für die Bestimmung dieses Zeitpunkts gilt zugunsten des Beschuldigten der strafrechtliche Zweifelsgrundsatz ("in dubio pro reo").

Objektiv läßt sich die Pflichtwidrigkeit eines Verhaltens allerdings nur feststellen, wenn für den konkreten Fall rechtswirksam eine Frist bestimmt ist, innerhalb derer die vorgeschriebene Handlung vorgenommen worden sein muß. Dies bedeutet für § 370 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 153 AO: Eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen kann prinzipiell nur durch die unterlassene Korrekturanzeige begangen werden. Für die Prüfung der Vollendung ist dann die Fristsetzung zur Abgabe der Berichtigungserklärung durch das Finanzamt und die Erfüllung dieser nachgelagerten Pflicht durch das Unternehmen hinzuzudenken. Die strafrechtliche Betrachtung entspricht insoweit den Fällen der Erbschaftsteuerhinterziehung durch Verletzung der Anzeigepflicht aus § 30 ErbStG. Bleibt der Steuerpflichtige hingegen untätig, nachdem er fristgerecht die Unrichtigkeit als

solche angezeigt hat, so führt dieses Unterlassen nicht zur Strafbarkeit, solange das Finanzamt nicht eine Frist zur Einreichung der Berichtigungserklärung gesetzt hat.

Subjektive Voraussetzung der Strafbarkeit ist, daß der betroffene Steuerpflichtige vorsätzlich die Pflicht zur Korrektur verletzt und den Taterfolg herbeiführt. Allerdings sind diese Voraussetzungen schnell erfüllt: Ausreichend ist Eventualvorsatz. Die Kenntnis der in § 153 AO beschriebenen Merkmale reicht für den subjektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO zumeist aus; hieraus ergibt sich regelmäßig auch bereits der Eventualvorsatz hinsichtlich des Erfolgseintritts in der Form der Beibehaltung der Steuerverkürzung.

Die Kenntnis der aus § 153 AO folgenden Rechtspflicht ist nicht erforderlich. Denn der Irrtum über die entstandene Verpflichtung ist nach allgemeiner Auffassung nur ein Verbotsirrtum i.S.v. § 17 StGB. Er führt nur zur Straffreiheit, wenn er unvermeidbar war – was in der Praxis schwer vorstellbar ist.

Wichtig ist schließlich die Beschränkung des Kreises der tauglichen Täter, also der Personen, die mit dem Strafbarkeitsrisiko aus § 153 AO belastet sind. Die Pflicht entsteht im Unternehmen nur für die Personen, die entweder gesetzliche Vertreter (§ 34 AO, also Geschäftsführer, Vorstände etc.) oder Verfügungsbefugte im Sinne von § 35 AO sind (vgl. § 153 Abs. 1 Satz 2 AO). Untergeordnete Mitarbeiter bis hin zu Prokuristen sind nicht zur Abgabe einer Korrekturanzeige verpflichtet, soweit sie nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des § 35 AO erfüllen. Gleiches gilt für externe (Steuer-)Berater.

## III. Praxisfragen

### 1. Unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben als Auslöser der Pflicht

Die Anzeigepflicht entsteht nur, wenn zunächst eine in tatsächlicher Hinsicht unzutreffende oder unvollständige Ursprungserklärung abgegeben worden ist. Dies muß nicht notwendigerweise eine förmliche Steuererklärung gewe-

<sup>2</sup> *Samson*, wistra 1990, 245, 247.

<sup>3</sup> Instruktiv OLG Karlsruhe vom 08.02.1996 2 Ss 107/95, juris (Tz. 16).

<sup>4</sup> Vgl. nur *Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 153 Rz. 15 (März 2007); *Dumke* in Schwarz, AO, § 153 Rz. 2 und Rz. 2 a (Mai 2012); *Stöcker* in Beermann/Gosch, AO, § 153 Rz. 23 (April 2000); *Cöster* in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 153 Rz. 6; *Kuhfus* in Kühn/von Wedelstätt, AO, 20. Aufl., 2011, § 153 Rz. 14 sowie *Helmerich*, DStR 2009, 2132, 2134 und zuletzt *Jehke/Dreher*, DStR 2012, 2467; geringfügig abweichend nur *Seer* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 15 (Juni 2012) und *Rätke* in Klein, AO, 11. Aufl., 2012, § 153 Rz. 20, die formulieren, die Richtigstellung "könne" nachfolgen.

<sup>5</sup> *Dumke* in Schwarz, AO, § 153 Rz. 2 und Rz. 2a (Mai 2012); *Stöcker* in Beermann/Gosch, AO, § 153 Rz. 23 (April 2000); *Cöster* in Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 153 Rz. 6.

sen sein, auch andere Ursprungserklärungen sind erfasst.<sup>6</sup> Es muß sich aber um eine Erklärung gehandelt haben, die im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens abgegeben wurde. Wie sich aus dem Wortlaut der Vorschrift durch die ausdrückliche Bezugnahme auf die Festsetzungsfrist ergibt, ist sie nur auf diesen Verfahrensabschnitt bezogen.<sup>7</sup>

Wichtig ist folgende Erkenntnis: Es besteht keine Anzeigepflicht, wenn die Erklärung nur in rechtlicher Hinsicht unzutreffend war.<sup>8</sup> Zwar wird in der Literatur vereinzelt Abweichendes behauptet und die Ansicht vertreten, der Steuerpflichtige sei auch zur Korrektur verpflichtet, wenn er eine allein in rechtlicher Hinsicht fehlerhafte Steuererklärung abgegeben habe.<sup>9</sup> Diese Ansicht beruht aber auf einer ungenauen Analyse. Sie verstößt gegen das Grundprinzip, wonach die steuerlichen Mitwirkungspflichten nur darauf ausgerichtet sein können, den Finanzbehörden die maßgeblichen Sachverhaltsinformationen zu vermitteln.<sup>10</sup> Im Ergebnis besteht eine Korrekturverpflichtung nur dann, wenn zuvor unrichtige Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen gemacht worden sind. Auf reine Rechtsfehler muß nicht hingewiesen werden.

In der Praxis sollte allerdings ein Unternehmen mit diesem Argument nur dann von der Korrekturanzeige absehen, wenn eindeutig ist, daß dem Finanzamt mit der Ursprungserklärung alle erforderlichen Sachverhaltsangaben offengelegt wurden. Denn nur in einem solchen Fall besteht nach der maßgeblichen Rechtsprechung des 5. Strafsenats Sicherheit darüber, daß die unzutreffende rechtliche Würdigung nicht zu unzutreffenden Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen im Sinne des steuerlichen Verfahrensrechts geführt hat.<sup>11</sup>

Eindeutig greift § 153 AO allerdings dann nicht ein, wenn das Finanzamt selbst bei der Veranlagung einen Fehler begangen hat. Hat der Steuerpflichtige seine gesetzlichen Erklärungspflichten erfüllt, so darf er eine für ihn günstige, aber fehlerhafte Veranlagung ruhig entgegennehmen, ohne das Finanzamt auf den Fehler hinweisen zu müssen.<sup>12</sup> Dies gilt auch, wenn ein Unternehmen das Finanzamt von einer falschen, aber für sich günstigen Rechtsansicht überzeugen konnte.<sup>13</sup>

## 2. "Unverzügliche" Erfüllung der Pflicht

Unklar ist vielfach, welche Zeit genau den Verantwortlichen verbleibt, bis die Korrekturanzeige beim Finanzamt eingegangen sein muß. Das Gesetz verlangt "unverzüglisches" Handeln. Unverzüglisch bedeutet hier wie allgemein "ohne schuldhaftes Zögern".

Die angemessene Frist bemißt sich nach den Umständen des Einzelfalls. Diese Vorgaben näher zu konkretisieren, bereitet erhebliche Probleme.<sup>14</sup> Fraglich ist, ob dem Steuerpflichtigen eine gewisse "Mindestreaktionszeit" zuzubilligen ist, also eine Zeitspanne, die dem Betroffenen jedenfalls zusteht, bevor sein Verhalten die Grenze zur Pflichtwidrigkeit überschreitet. Die Abgabenordnung selbst

geht hinsichtlich der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand davon aus, dass noch fristgerecht handelt, wer innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses die versäumte Handlung nachholt. M.E. sollte dies als Parallele herangezogen werden, um überhaupt einen Anhaltspunkt zu gewinnen, so daß noch pflichtgemäß handelt, wer die Korrekturanzeige einen Monat nach Kenntnis beim Finanzamt einreicht.

Damit verlagert sich das Problem allerdings nur darauf, festzustellen, wann genau die "nachträgliche Kenntnis" im Sinne der Berichtigungspflicht vorliegt. Sicher ist: Der bloße Verdacht von Fehlern oder Unregelmäßigkeiten löst noch keine Anzeigepflicht aus. Das Gesetz spricht von "Kenntnis". Für den Grad der Kenntnis, ab dem eine Pflicht zur Berichtigung besteht, können wohl strafrechtliche Grundsätze herangezogen werden. Sobald der Steuerpflichtige einen Fehler konkret für möglich hält und damit die für den strafrechtlichen Eventualvorsatz kennzeichnenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist er zur Berichtigung verpflichtet.<sup>15</sup> Auch dieser Maßstab ist jedoch höchst unbestimmt.

Die gesetzliche Konzeption ist in der Unternehmenspraxis problematisch. Werden die Organe auf möglichen Korrekturbedarf aufmerksam, müssen vielfach zunächst Mitarbeiter oder Berater zur Aufklärung eingesetzt werden. Die Aufarbeitung komplexer Sachverhalte kann sich über

6 Rätke in Klein, AO, § 153 Rz. 2, mit Nachweisen zur Gegenauffassung.

7 So zutreffend Deibel, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 AO, Freiburg, 2011, 110–112.

8 Zur Abgrenzung zwischen unzutreffenden Tatsachenangaben und dem unschädlichen Zugrundelegen einer unzutreffenden Rechtsauffassung gelten die allgemeinen, zu § 370 Abs. 1 Nr. 1 entwickelten Grundsätze, vgl. Rz. 228 ff.

9 Stöcker in Beermann/Gosch, AO, § 153 Rz. 11.

10 Wie hier deshalb Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 8.

11 BGH vom 10.11.1999 5 StR 221/99, wistra 2000, 137, 139 f.

12 BFH vom 04.12.2012 VIII R 50/10, DStR 2013, 703 (Rz. 33 ff.); Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 10, mwN zur Rechtsprechung; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, Rz. 181; Möller, Die Berichtigungspflicht nach § 153 AO und die strafrechtlichen Folgen einer Pflichtverletzung, Frankfurt am Main, 1996, 126.

13 Zutreffend hat der BGH zur Umsatzsteuer im übrigen festgestellt, daß keine Pflicht zur Berichtigung besteht, wenn der Unternehmer nachträglich die Steuerunehrlichkeit eines Lieferanten erkennt. Denn in dieser Konstellation lagen beim Leistungsbezug noch die (subjektiven) Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs vor, so daß keine unrichtige Erklärung abgegeben wurde, vgl. BGH vom 01.10.2013 1 StR 312/13, DStR 2014, 365 ff.

14 Zum Versuch einer weiteren Präzisierung vgl. Jehke/Dreher, DStR 2012, 2467.

15 So im Ergebnis auch FG München vom 06.09.2006 1 K 55/06, DStRE 2007, 1054 (1056); abweichend u.U. BGH vom 17.03.2009 1 StR 479/08, wistra 2009, 312 – dieser Entscheidung könnte man entnehmen, daß eine Anzeigepflicht erst besteht, wenn der Steuerpflichtige sichere Kenntnis von der Unrichtigkeit erlangt hat. Die Argumentation des BGH in dieser Entscheidung ist aber in mehrfacher Hinsicht schwerwiegenden Einwänden ausgesetzt (vgl. nur Wulf, PStR 2009, 190), weshalb sie keine tragfähige Basis für eine weitergehende Argumentation darstellt.

Wochen hinziehen. Das legitime Unternehmensinteresse wird häufig dahin gehen, Informationen erst nach außen zu geben, wenn intern Klarheit über die begangenen Fehler und die betragsmäßigen Konsequenzen besteht. Bei strenger Interpretation könnte man ein solches Vorgehen allerdings für pflichtwidrig halten. Schließlich ist dem Wortlaut nach die genaue Kenntnis der betragsmäßigen Auswirkungen nicht erforderlich, um die Korrekturanzeige abzugeben. Man könnte behaupten, § 153 AO verpflichte schon zur Einschaltung der Finanzbehörden, sobald dem Grunde konkrete Informationen über die Fehlerhaftigkeit der Ursprungserklärung vorliegen, selbst wenn die Fehler noch nicht sicher feststehen und die betragsmäßigen Auswirkungen nicht absehbar sind.

Das Problem relativiert sich, wenn man mit der hier vertretenen Auffassung jedenfalls eine Reaktions- und Bearbeitungszeit von einem Monat einräumt. Sind Zeiträume von mehr als einem Monat erforderlich, um die Angelegenheit aufzuklären, sollte im Unternehmen Problembewusstsein dahingehend existieren, daß nicht unendlich viel Zeit zur Verfügung steht und ab einem gewissen Grad der Aufklärung die pflichtauslösende "Kenntnis" entsteht, die zur "unverzöglichen" Abgabe der Anzeige verpflichtet.

Immerhin führt die verspätete Korrekturanzeige nicht unmittelbar zur Strafbarkeit. Bei genauer Betrachtung verbleibt ein gewisser "Puffer": Denn zögert der Steuerpflichtige zu lange, so stellt die verspätete Anzeige zunächst einen Rücktritt vom Versuch dar (§ 24 StGB). Erst wenn der Zeitpunkt verstrichen ist, zu dem bei hypothetisch ordnungsgemäßem Verhalten ein korrigierter Steuerbescheid ergangen wäre, schlägt der Versuch in Vollendung um. Erfolgt die Anzeige nach diesem Zeitpunkt, kann sie immer noch sanktionsbefreiend wirken, soweit sie inhaltlich die Voraussetzungen einer Selbstanzeige im Sinne von § 371 AO erfüllt. Schon aus diesem Grunde sollte die Erklärung möglichst "selbstanzeigegetauglich" ausgestaltet sein. Probleme können im Unternehmen bei verspäteten Korrekturanzeigen allerdings wegen der Rechtsfolgen des § 398 a AO eintreten.

### 3. Umgang mit in mehrfacher Hinsicht fehlerhaften Ursprungserklärungen

In größeren Unternehmen, gerade bei der Einbeziehung von Organkreisen, kann es ohne weiteres dazu kommen, daß für ein und dieselbe Steuererklärung aus der Vergangenheit im nachhinein mehrfach Sachverhalte auftauchen, die unzutreffend berücksichtigt wurden. Fraglich ist, wie mit diesen Fällen umzugehen ist.

Systematisch entsteht die Pflicht zur Abgabe der Korrekturanzeige einmal, nämlich mit der (ersten) Kenntnis von der Fehlerhaftigkeit der Ursprungserklärung. Anzuzeigen ist die Fehlerhaftigkeit dem Grunde nach. Die Ursache des Fehlers muß in der Anzeige nicht angegeben werden. Aus der Perspektive des Gesetzes geht es um die Information des Finanzamts darüber, daß überhaupt eine fehler-

hafte Erklärung eingereicht wurde. Die Behörde hat es dann selbst in der Hand, nach den Einzelheiten zu fragen und die inhaltliche Berichtigung einzufordern.

Hieraus folgt: Wird für eine bereits wegen ihrer Unrichtigkeit angezeigte Steuererklärung weiterer Berichtigungsbedarf festgestellt, so entsteht nach Wortlaut und Systematik der gesetzlichen Regelung keine weitere, eigenständige Anzeigepflicht. Die hinzugetretenen Sachverhalte wären aber natürlich in eine nachfolgende Berichtigungserklärung mit aufzunehmen. Denn für die Berichtigung kommt es selbstverständlich darauf an, daß alle zu diesem Zeitpunkt festgestellten Fehler richtiggestellt werden. In der Praxis kann es insoweit sinnvoll sein, in Abstimmung mit der zuständigen Finanzbehörde einen Zeitpunkt festzulegen, bis zu dem die Behörde eine zusammenfassende Darstellung der festgestellten Unrichtigkeiten erhalten soll. Die Berichtigung kann dann auch in der Form einer korrigierten, förmlichen Steuererklärung geschehen. Der gesetzlichen Konzeption nach ist es für die Berichtigungserklärung allerdings nicht erforderlich, vervollständigte oder korrigierte Erklärungsvordrucke einzureichen.

### 4. Keine Anzeigepflicht bei Rechtsprechungsänderungen, Gesetzesänderungen oder Änderungen der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung

Nach einheitlicher Auffassung besteht keine Pflicht zur Anzeige gemäß § 153 AO in dem Fall einer auf Grund geänderter Rechtsprechung unrichtig gewordenen Erklärung.<sup>16</sup> Dies folgt schon daraus, daß es in diesem Fall an unrichtigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen in der Ursprungserklärung fehlt. In dieser Situation hat der Steuerpflichtige mit seiner Erklärung keine Ursache für den Berichtigungsbedarf gesetzt, was erforderlich wäre, um ihn zur Korrektur zu verpflichten.<sup>17</sup> Im übrigen hat die Behörde die geänderte Rechtsprechung auch von Amts wegen zu berücksichtigen.

Gleiches gilt im Fall einer (rückwirkenden) Gesetzesänderung oder wenn die Finanzverwaltung ihre in den Richtlinien etc. veröffentlichte Rechtsauffassung ändert. Eine Pflicht zur Anzeige und Berichtigung besteht in diesen Fällen nicht.

<sup>16</sup> Vgl. nur FG Berlin vom 11.03.1998 6 K 6305/93, EFG 1998, 1166, 1170; *Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 153 Rz. 9 (März 2007); *Leopold* in Leopold/Madle/Rader, AO, § 153 Rz. 5 (Oktober 2011); *Trame* in Pump/Lohmeyer, AO, § 153 Rz. 30 (Juni 2002).

<sup>17</sup> BFH vom 04.12.2012 VIII R 50/10, DStR 2013, 703 (Tz. 35) unter Hinweis auf BFH vom 05.10.1966 VI 328/65, BStBl. III 1967, 231 und *Heuermann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 153 AO Rz. 8 f. (März 2007).

## 5. Berichtigungspflicht wegen der Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden?

Nach der zutreffenden Auffassung in der Literatur<sup>18</sup> und der veröffentlichten Rechtsprechung der Finanzgerichte<sup>19</sup> besteht auch keine Pflicht zur Abgabe einer Korrekturanzeige, wenn sich aus der zwischenzeitlichen Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden eine Abweichung zu der abgegebenen Ursprungserklärung ergibt. Erstmalige oder geänderte Feststellungen nach dem AStG, einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen für nachgelagerte Personengesellschaften oder Feststellungen gemäß § 14 Abs. 5 KStG n. F. für Organgesellschaften lösen keine Korrekturpflicht aus.

Dies folgt schon aus der konsequenten Anwendung von § 153 Abs. 1 AO und den dort beschriebenen Voraussetzungen: Enthielt die Ursprungserklärung keinerlei Angaben zu dem Gegenstand der Feststellung, so ist durch den Erlaß des Feststellungsbescheids auch keine nachträgliche Unrichtigkeit eingetreten. Lag zum Zeitpunkt der Ursprungserklärung dagegen ein erster Feststellungsbescheid vor und hat der Steuerpflichtige in seiner Erklärung die dort genannten Beträge wiedergegeben, so waren diese Angaben zutreffend und bleiben dies auch in der Rückschau. Denn seinerzeit war wegen der Bindungswirkung des § 182 AO eine abweichende Festsetzung nicht möglich. Die nachträgliche Abweichung resultiert allein aus dem Fortgang des Feststellungsverfahrens. Dort ist der Steuerpflichtige zu wahrheitsgemäßen Erklärungen und ggf. auch zu Berichtigungen der Feststellungserklärungen auf Basis von § 153 AO verpflichtet. Geänderte Feststellungsbescheide sind dann aber von Amts wegen an das für den Folgebescheid zuständige Finanzamt weiterzuleiten und dort von Amts wegen umzusetzen. Für eine Berichtigungspflicht des Steuerpflichtigen ist dann kein Raum. Eine Korrekturanzeige kann nicht erforderlich sein, wenn das betreffende Finanzamt von Amts wegen zu informieren ist.<sup>20</sup>

## 6. Korrektur von Erklärungen im Zusammenhang mit Betriebsprüfungen

Zur Begründung der Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 1 AO muß der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit tatsächlich erkennen; ein Erkennenmüssen oder ein Erkennenkönnen genügt wie oben ausgeführt nicht.<sup>21</sup> Die Anzeige muß dann gegenüber dem für die jeweilige Erklärung zuständigen Veranlagungsfinanzamt abgegeben werden.<sup>22</sup> Streitig ist, was hieraus für den Umgang mit neuen Erkenntnissen innerhalb einer anhängigen Betriebsprüfung folgt.

Teilweise wird vertreten, daß eine Anzeigepflicht nicht besteht, soweit der Betriebsprüfer im Rahmen seiner Prüfungshandlungen einen Fehler in den abgegebenen Steuererklärungen des Prüfungszeitraums erkennt und den Steuerpflichtigen hierüber informiert.<sup>23</sup> Andere gehen prinzipiell vom Bestehen einer Anzeigepflicht aus, soweit der

Erklärende aufgrund des Hinweises des Prüfers vom Vorliegen eines Fehlers überzeugt ist. Allerdings dürfe der Steuerpflichtige regelmäßig darauf vertrauen, dass der Prüfer das Veranlagungsfinanzamt eigenständig informiert, so daß das Unterlassen der Anzeige nicht sanktionswürdig sei.<sup>24</sup>

Richtigerweise kann es nach Wortlaut und Systematik nicht darauf ankommen, woher der Steuerpflichtige von der Unrichtigkeit der Ursprungserklärung erfahren hat. Maßgeblich und pflichtauslösend ist die "Kenntnis", unabhängig davon, ob das Unternehmen selbst in der Vorbereitung auf die Prüfung den Fehler entdeckt, ob die Steuerabteilung aus Anlaß einer konkreten Anfrage des Prüfers Fehler in den vorangegangenen Erklärungen erkennt oder ob der Prüfer selbst das Unternehmen auf einen konkreten und tatsächlich begangenen Fehler hinweist.

Fraglich ist, ob das Unternehmen (trotz der laufenden Außenprüfung) zur Abgabe einer Korrekturanzeige i.S.v. § 153 AO verpflichtet ist. Denn eine solche Anzeige wäre nicht gegenüber dem Prüfer, sondern gegenüber der zuständigen Veranlagungsstelle einzureichen. Praktisch spricht dies gegen die Abgabe einer förmlichen Korrekturanzeige. Denn der Sachverhalt ist Gegenstand der laufenden Außenprüfung und liegt dem Prüfer zu Bearbeitung vor. Es erscheint wenig sinnvoll, in dieser Situation die Veranlagungsstelle zusätzlich mit einer Prüfung zu befassen.

Diese – eher pragmatischen – Überlegungen führen letztlich auch rechtlich zur Lösung des Problems. Denn selbst wenn man annimmt, daß das Unternehmen bei strenger Betrachtung gegen § 153 AO verstößt, wenn es den Sachverhalt nur mit dem Prüfer erörtert und das zuständige Veranlagungsfinanzamt nicht zusätzlich involviert, führt dies jedenfalls nicht zu einem strafrechtlichen Vorwurf. Denn was wäre geschehen, wenn das Veranlagungsfinanz-

18 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 15 (Juni 2012).

19 FG München vom 10.06.2011 8 K 1016/08, EFG 2011, 2123; nachfolgend BFH vom 23.07.2013 VIII R 32/11, DStR 2013, 1999 (die Revisionsentscheidung des BFH hat das Urteil des Finanzgerichts in dem hier maßgeblichen Punkt bestehen lassen, vgl. BFH, a.a.O., Tz. 19, die Revision des Finanzamts war aus anderen Gründen erfolgreich).

20 So auch FG München, a.a.O.

21 Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 12 (Juni 2012), m.w.N.

22 Einheitliche Auffassung, vgl. nur BFH vom 28.02.2008 VI R 62/06, BStBl. II 2008, 595.

23 So insbesondere Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 12 (Juni 2012).

24 Dumke in Schwarz, AO, § 153 Rz. 15 (Mai 2012); in diesem Sinne auch Stöcker in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 153 AO Rz. 17 (April 2000); ähnlich FG Münster vom 20.01.2009 1 K 1873/06 U, EFG 2009, 982: Zwar sei ein Unternehmer nach der einvernehmlichen Feststellung von Erklärungsfehlern in der Schlußbesprechung einer laufenden Betriebsprüfung zur Abgabe einer Berichtigungserklärung gegenüber dem Finanzamt verpflichtet, ein darauf aufbauender Haftungsbescheid gegen den Geschäftsführer sei aber in besonderem Maße begründungsbedürftig, denn der Geschäftsführer habe von einer zeitnahen Information des Finanzamts durch die Betriebsprüfung auszugehen dürfen; im Ergebnis wurde die Sache zur erneuten Ermessensausübung an das Finanzamt zurückverwiesen.

amt zusätzlich zu dem Prüfer eine Korrekturanzeige erhalten hätte? Das Finanzamt weiß selbstverständlich von der anhängigen Prüfung. Es würde mit größter Wahrscheinlichkeit nicht selbst eine inhaltliche Berichtigung anfordern, sondern im Regelfall die Betriebsprüfung bitten, den angezeigten Fehler in die Prüfung und den abschließenden Prüfungsbericht einzubeziehen. Damit führt die unterlassene Korrekturanzeige nicht zu einer Steuerverkürzung. Im Ergebnis tritt mit oder ohne Korrekturanzeige die identische Veranlagungssituation ein.

Ein strafrechtliches Risiko besteht nur dann, wenn der in der laufenden Prüfung aufgedeckte Fehler so eindeutig ist und eine Größenordnung erreicht, daß es möglich erscheint, daß die Veranlagungsstelle eigenständig und parallel zu der laufenden Prüfung eine Änderung des Steuerbescheids vornehmen würde. In einer solchen Situation wäre es ratsam, parallel zu dem Prüfer auch das Veranlagungsfinanzamt zu informieren, um dem möglichen Vorwurf einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§§ 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 153 AO) zu begegnen. Solche Fälle dürften aber absolute Ausnahmefälle darstellen.

Praktisch bedeutsam ist schließlich folgende Konstellation: Die Betriebsprüfung verweist im Prüfungsbericht auf bestimmte Feststellungen aus dem Prüfungszeitraum und fordert das Unternehmen auf, eine Anzeige nach § 153 AO abzugeben für den Fall, daß in anderen Zeiträumen gleichgelagerte Sachverhalte aufgetreten sind. Ob in diesen Fäl-

len tatsächlich eine Anzeigepflicht besteht, ist sehr von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Entscheidend ist, welche Informationen der Veranlagungsstelle des Finanzamts aus den abgegebenen Steuererklärungen bereits bekannt oder anderweitig aktenkundig geworden sind. Denn auch der Prüfungsbericht wird selbstverständlich der Veranlagungsstelle zugehen. Ist für den Bearbeiter der Veranlagungsstelle aus den Akten klar erkennbar, daß der von der Außenprüfung festgestellte und im Prüfungsbericht dokumentierte Änderungsbedarf auch in anderen Jahren besteht, so befindet sich das Finanzamt nicht in "Unkenntnis" über die Tatsachen, die der Steuerpflichtige mit der Korrekturanzeige an das Finanzamt mitteilen mußte. In einer solchen Konstellation scheidet der Vorwurf einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 153 AO) aus, da es an der für den Straftatbestand erforderlichen Unkenntnis fehlt.

Allerdings kann es ratsam sein, eine eigenständige Anzeige im Anschluß an die Außenprüfung abzugeben, soweit das Veranlagungsfinanzamt aus dem Hinweis in dem Prüfungsbericht eigenständig (d.h. in Gesamtschau mit dem Inhalt der Steuerakte) nicht erkennen kann, ob der entsprechende Fehler auch in anderen Jahren begangen wurde. Denn in dieser Konstellation wäre ein Strafbarkeitsvorwurf denkbar, da sich das Finanzamt in Unkenntnis von dem weitergehenden Berichtigungsbedarf befindet.



## Notfallplanung für Steuerberater

– für Schicksalsschlag und Nachfolge

von Alexander Jost

2011, 150 Seiten, € 24,80

ISBN 978-3-415-04086-1

Mit Hilfe dieses Buches erstellen Sie Schritt für Schritt alle notwendigen Unterlagen, die wichtig für einen reibungslosen Ablauf in Ihrer Kanzlei sind, falls Sie kurzfristig ausfallen. Für Ihre private Vorsorge finden Sie hier ebenfalls aussagekräftige Hinweise und Empfehlungen, die Ihren privaten Notfallplan ermöglichen. Praxisorientierte und umfassende Erläuterungen sowie zahlreiche Mustervorlagen, Schreiben, Verfügungen, Verträge, Vollmachten und Dokumentationen machen dieses Buch zur idealen Arbeitshilfe.

Als besonderer Service stehen sowohl der Leitfaden für die Kanzlei als auch der Leitfaden für persönliche Vorkehrungen zum **kostenlosen Download** unter [www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung](http://www.boorberg-plus.de/alias/notfallplanung) für Sie bereit.

**BOORBERG**

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE

SZ1013

## Steuerliches Monitoring des klinischen Monitorings

Rechtsanwalt Mario Knepper, Fachanwalt für Steuerrecht, MEYER-KÖRING – Bonn, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de)

*Die Entscheidung des FG Münster vom 29.02.2014 als Beispiel der steuerlichen Einordnung klinisch-orientierter Berufsbilder: In der steuerlichen Einordnung medizinischer und klinischer Tätigkeiten zeigen sich seit eh und je Unsicherheiten nicht nur der Finanzverwaltung, sondern auch der Gesetzgebung. Dies offenbart sich in umsatzsteuerlicher, aber auch ertragsteuerlicher Hinsicht.*

### 1. Gesetzgeberische Schwächen im Bereich der Umsatzsteuer

a) Dauergast auf der Bühne steuerlicher Kuriositäten ist § 4 Nr. 14 UStG, der eine auf Heilbehandlung ausgerichtete Tätigkeit (lit. a) sowie Krankenhausbehandlungen (lit. b) umsatzsteuerbefreit. Einem zu engen Anwendungsverständnis der Steuerbefreiung von Krankenhausumsätzen steht dabei die tatbestandliche Erweiterung des § 4 Nr. 14 b UStG auf „eng verbundene Umsätze“ entgegen. Ebenso entspricht es dem Votum des EuGH, die Steuerbefreiung eng, aber nicht zu eng auszulegen, um Patienten den Zugang zur medizinischen Versorgung nicht wegen unterschiedlicher Organisationsformen des Leistungserbringers zu erschweren.<sup>1</sup> Zu diesem Neutralitätsgrundsatz setzt sich ausgerechnet die mit dem Jahressteuergesetz 2009 eingeführte Neuregelung des § 4 Nr. 14 b UStG in Widerspruch, die dem Wortlaut nach nur zugelassene Krankenhäuser begünstigt und vormals nach § 4 Nr. 16 a. F., 67 Abs. 2 AO steuerbefreite Privatkliniken aus dem Anwendungsbereich herauskickte. Der notdürftige Versuch der Finanzverwaltung, dies mit einer umständlichen Billigkeitslösung in den Griff zu bekommen, kann den beharrlich aufrechterhaltenen Gesetzesmangel nicht kaschieren.<sup>2</sup>

b) Die Rechtsprechung verliert bei dem „juristischen Monitoring“ des Gesetzgebers aber zusehends die Geduld und zwingt ihn zu Nachbesserungen. Dies verdeutlicht beispielhaft die jüngste Ergänzung des § 4 Nr. 14 UStG um einen Buchst. e (infektionshygienische Leistungen). Anlaß gab der von dem BFH am 18.08.2011 (V R 27/10) entschiedene Fall, in dem dieser – entgegen dem von dem beklagten Finanzamt als Grundvoraussetzung für die Steuerbefreiung geforderten, von ihr konkret aber verneinten Arzt-Patientenverhältnis – klarstellte, daß zu Heilbehandlungsleistungen auch infektionshygienische Leistungen eines selbständigen Facharztes an eine Laborpraxis gehören; sie seien schließlich notwendig, damit Krankenhäuser ihre Verpflichtungen gegenüber Patienten nach IfSG (In-

fektionsschutzgesetz) erfüllen könnten. Zusehends orientiert der BFH die Steuerbefreiung des eng verbundenen Umsatzes also auch danach, welche Funktionen unabdingbar sind, damit die Heilbehandlung gegenüber dem Patienten erfüllbar ist.

### 2. Funktionaler Aspekt in der ertragsteuerlichen Beurteilung des klinischen Monitorings:

Diesen funktionalen Gedanken überträgt die Rspr. nun auf die **ertragsteuerliche Abgrenzung** zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften, wie die jüngst **ergangene Entscheidung des FG Münster 29.04.2014** (2 K 3993/12 G) zur Einkünftequalifizierung einer Clinical Research Associate zeigt.

#### a) Sachverhalt

Die dortige Klägerin begleitete in selbständiger Tätigkeit an klinischen Zentren Studien von Pharma- und Medizinprodukteherstellern durch eigenverantwortlich durchzuführendes Monitoring; zu ihren Aufgaben gehörte es u. a., Pläne zur Erforschung vermuteter Wirkmechanismen zu erstellen, Prüfbögen in wissenschaftliche Dokumentationen einzusetzen, Testverfahren zu entwickeln etc.. Sie hatte nach Erwerb der Fachoberschulreife, die Berufsfachschule für das Berufsfeld Ernährung und Hauswirtschaft besucht und war examinierte Krankenschwester mit Fachkrankenschwester-Qualifikation. Danach hatte sie sich in zahlreichen Fortbildungskursen weitergebildet und ein berufsbegleitendes Studium im Ausbildungsbereich „Clinical Research“ besucht, aber erst nach dem streitigen Veranlagungsjahr mit dem akademischen Grad eines Master of Science abgeschlossen. Sie selbst ordnete ihren Beruf als medizinisch-wissenschaftliche Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ein.

<sup>1</sup> EuGH 25.10.2007, C-174/06, IStR 2007, 863; EuGH 25.05.2005, C-498/03, IStR 2005, 486; EuGH 06.11.2003, C-45/01, UR 2003, 584.

<sup>2</sup> Vgl. nur OFD Münster v. 15.06.2009, UR 2010 S. 80; zur Problematik: Knepper/Dornbusch steueranwaltsmagazin 2013, 88.

## b) Konter des Finanzamtes mit der Rspr. des FG München

Das Finanzamt konterte unter Hinweis auf die Entscheidung des FG München vom 16.11.2004 (6K 86/03), das wegen des organisatorischen Charakters des klinischen Monitorings eine wissenschaftliche Tätigkeit verneinte und eine gewerbliche angenommen hatte. Danach sei auch nicht von einem den Katalogberufen "ähnlichen" Beruf auszugehen; ein "ähnlicher" Beruf müsse einem Katalogberuf in wesentlichen Punkten vergleichbar sein, was Ausbildung und berufliche Tätigkeit anbelange (s. BFH-Beschluß vom 16.09.1999 XI B 63/98, BFH/NV 2000, 424, zum selbständigen Krankenhausesberater). Diese Voraussetzungen seien hinsichtlich der allenfalls in Betracht kommenden Katalogberufe "Arzt" und "Handelschemiker" (s. BFH-Urteil vom 14.11.1972 VIII R 18/67) nicht erfüllt. Mit der Münchener Entscheidung im Köcher waren Finanzämter seitdem dazu übergegangen, klinische Studienbegleiter flächendeckend mit Gewerbesteuerpflicht zu überziehen; und zwar selbst, wenn sich ihr Monitoring auf konkrete Heilbehandlungsprozesse gegenüber Patienten bezog.

## c) Entscheidung des FG Münster

Für eine Überraschung sorgt nun die Entscheidung des FG Münster. Zwar verneint auch sie eine wissenschaftliche Tätigkeit, stellt aber auf einen ganz anderen Aspekt ab, nämlich die Ähnlichkeit zu dem Katalogberuf des Krankengymnasten oder Heilpraktikers. Zur Begründung führt das FG Münster die für die Vergleichbarkeitsprüfung relevanten Faktoren vor Augen und rückt dabei den Aspekt der Funktionsanalyse, der schon in dem umsatzsteuerlichen Kontext angesprochen wurde, in den Vordergrund. Insbesondere folgende Kriterien lassen sich herausfiltern:

- 1) Vergleichbarkeitskomponenten: Es kommt auf die Ähnlichkeit von *Ausbildung und Ausübung* an.
- 2) Berufserfahrung und nachgewiesene Kenntnisse: Formale Abweichungen hinsichtlich der Ausbildung können durch nachgewiesene Berufserfahrung oder Fachkenntnisse kompensiert werden, wofür allerdings der Steuerpflichtige die Darlegungslast trägt.<sup>3</sup>
- 3) Funktionsanalyse: Soll mit der Tätigkeit ein Erfolg hergestellt und ggfs. durch eine eigene Haftpflichtversicherung abgesichert werden, auf den sich auch der Katalogberuf bezieht (hier Heilerfolg)?

In der detaillierten Auseinandersetzung mit den beiden erstgenannten Kriterien führt das FG Münster wörtlich aus:

*"Der BFH hat den Katalogberuf des Krankengymnasten oder Heilpraktikers immer dann zum Vergleichsmaßstab genommen, wenn ein einem Heilberuf ähnliches Berufsbild zur Beurteilung stand (so z.B. Fachkrankenschwester für Krankenhaushygiene: BFH-Urteil vom 06.09.2006 XI R 64/05, BFHE 215, 119, BStBl II 2007,177; Krankenschwester: BFH-Urteil vom 30.09.1999 V R 56/97, BFHE 189, 569, BFH/NV 2000, 284; medizinisch-technische Assistentin: BFH-Urteil vom*

*19.01.1998 V R 3/96, BFHE 185, 287, BStBl II 1998, 453).*

*Ein ähnlicher Beruf im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG liegt dann vor, wenn der Beruf in wesentlichen Punkten mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG genannten Katalogberufe verglichen werden kann, wobei sich die Vergleichbarkeit sowohl auf die Ausbildung als auch die ausgeübte Tätigkeit bezieht. Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen sein und die so qualifizierte Arbeit muss den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge im Sinne des Katalogberufs geben (BFH-Urteil vom 22.01.2004 IV R 51/01, BFHE 204, 151, BStBl II 2004, 509).*

*Im Streitfall verfügte die Klägerin nicht über eine abgeschlossene Ausbildung zur Clinical Research Associate. Zwar hat sie einen Masterstudiengang "Clinical Research" an der Universität R absolviert, diesen aber erst im Jahr 2012, mithin nach dem Streitjahr abgeschlossen. Der Senat geht dennoch davon aus, dass die Klägerin Fachkenntnisse besitzt, die denen des vergleichbaren Katalogberufs entsprechen.*

*Zu beachten ist dazu, dass, soweit ersichtlich, das Berufsbild des Clinical Research Associate in Deutschland keine gesetzlich geschützte Berufsform darstellt und dementsprechend keine entsprechende gesetzliche Berufsausbildung existiert (vgl. Bundesinstitut für Berufsbildung, Liste der staatlich anerkannten Ausbildungsberufe und Berufe in Erprobung, [www2.bibb.de](http://www2.bibb.de)), die die Klägerin hätte erwerben können. Die Klägerin ist jedoch examinierte Krankenschwester und erwarb zusätzlich die Qualifikation "Fachkrankenschwester für Anästhesie und Intensivmedizin". Nach unbestrittenem Vortrag in der mündlichen Verhandlung ist sie seit 1995 in der klinischen Forschung nicht zugelassener Produkte in ganz Europa tätig und hat daher auf diesem Gebiet langjährige Erfahrungen gesammelt. Daher wurde sie auch ohne vorangegangenes Bachelorstudium zu dem Masterstudiengang "Clinical Research" zugelassen. Nach den Zulassungsvoraussetzungen der Universität R mußte die Klägerin dazu eine zulassungsrelevante Qualifikation aufgrund einer mindestens 3-4-jährigen einschlägigen Berufserfahrung im Gesundheitswesen nachweisen. Darüber hinaus ist auch die Tätigkeit der Klägerin mit denen in anderen Heilberufen (z.B. Hygienefachkrankenschwester oder Krankengymnast) vergleichbar. Eine ähnliche Tätigkeit liegt vor, wenn sie in ihrer Gesamtheit dem Bild eines in § 18 EStG aufgeführten Katalogberufs in allen seinen Merkmalen vergleichbar ist (BFH-Beschluss vom 16.09.1999 XI B 63/98, BFH/NV 2000, 424)."*

Das Gericht schlägt aber auch den Bogen zu dem in dem umsatzsteuerlichen Bereich angesprochenen Fachmann für Krankenhaushygiene. Hierbei stellt es auf die übereinstimmende **Funktion** ab, den **Heilerfolg zu sichern** und damit

<sup>3</sup> Instruktiv zu autodidaktisch erworbenen Fachkenntnissen bei ingenieurähnlichen Berufen: FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 16.05.2002 – 4 K 1375/01, DStRE 2002, 1013; BFH, Urt. v. 22.09.2009 – VIII R 63/06 – BStBl II 2010, 466, DStRE 2010, 222.

## ► Beiträge

auf einen Ansatz, der aus der umsatzsteuerlichen Sichtweise des BFH (s.o.) bekannt ist:

*“Für die Einstufung des Fachkrankenschwefers für Krankenhaushygiene als Freiberufler hat der BFH dazu darauf abgestellt, dass dieser daran mitwirkt, dass in Krankenhäusern die Hygiene durch Maßnahmen zur Erkennung, Verhütung und Bekämpfung von Krankenhausinfektionen verbessert wird, so dass die Tätigkeit darauf gerichtet ist, den Heilerfolg sicherzustellen (BFH-Urteil vom 06.09.2006 XI R 64/05 BFHE 215,119, BStBl II 2007,177). Dies gilt in gleichem Maße für die Tätigkeit der Klägerin.*

*Diese ist im Wesentlichen auf die Planung, Durchführung und Evaluation von klinischen Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten ausgerichtet und umfasst darüber hinaus auch die Schulung, Überwachung und klinische Unterstützung der Anwender beim Einsatz der Produkte. Im Mittelpunkt der Tätigkeit steht somit, wie auch bei der Tätigkeit des Krankengymnasten, des Heilpraktikers oder (Fach-) Krankenschwefers, die Herbeiführung bzw. Sicherstellung eines Heilerfolges beim Patienten, die die Klägerin nach ihrem Vortrag in der mündlichen Verhandlung sogar durch den Abschluss einer Haftpflichtversicherung sicherstellen muss.“*

Das FG Münster hat die Revision zur Rechtsfortbildung und Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung nach §115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen. Es ist gegenwärtig nicht bekannt, ob die Finanzverwaltung hiergegen Revision eingelegt hat; es ist aber nicht unwahrscheinlich, dass sie eine Zementierung auf höchstrichterlicher Ebene scheut. Steuerpflichtige, die im klinischen Monitoring selbständig tätig sind und über einen Abschluss als examinierter Krankenschwefler und/oder Heilpraktiker sowie nachweisbare Ausbildungs- und Berufserfahrung verfügen, dürften gegenwärtig jedenfalls gute Chancen haben, gegen die gewerbliche und gewerbsteuerliche Einordnung vorzugehen.

### 3. Mögliche Rückschlüsse auf die umsatzsteuerliche Behandlung?

Im Anschluss stellt sich die Frage, ob die ertragsteuerliche Funktionsanalyse der Sicherstellung des Heilerfolges nicht zuletzt aufgrund des von dem FG Münster gezogenen Vergleichs mit dem Fachkrankenschwefler für Krankenhaushygiene auch zu einer Umsatzsteuerbefreiung des Clinical Research Associate führen müsste. Dies wäre ein weiterer Mosaikstein, der zu einem Aufbrechen des zu engen Anwendungsverständnisses der Finanzverwaltung im Bereich des § 4 Nr. 14 UStG beitragen kann.

## Bestens beraten.



WWW.BOORBERG.DE

### Die GmbH

#### Rechtsform für den Mittelstand

hrsg. von Dr. Peter O. Mailänder M.C.J., Rechtsanwalt, Attorney at Law (New York), und Dr. Axel Mühl, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Haver & Mailänder, Rechtsanwälte, Stuttgart

2012, 490 Seiten, € 98,-

BOORBERG PRAXISHANDBÜCHER

ISBN 978-3-415-04767-9

Die GmbH ist die in Deutschland beliebteste und leistungsstärkste Rechtsform. Angelehnt an die verschiedenen Phasen unternehmerischen Handelns beleuchten die Autoren sowohl bestehende Chancen als auch drohende (**Haftungs-)**Risiken sowie vermeidbare Fallstricke. Besonderes Augenmerk legen sie dabei auf die Verzahnung von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, die sich immer stärker auf die Praxis auswirkt und zugleich immer komplexer wird.

Die Darstellung umfasst den **gesamten Lebenszyklus** einer GmbH – von der Gründung und Kapitalaufbringung über die laufende Geschäftstätigkeit des Unternehmens und deren Folgen für Gesellschafter und Geschäftsführer bis hin zur Auflösung und Liquidation der GmbH.

Die **Musterverträge und Checklisten** sind als direkt einsetzbare Arbeitshilfen konzipiert und stehen für Bezieher des Werks auch in elektronischer Form unter [www.boorberg-praxishandbuecher.de](http://www.boorberg-praxishandbuecher.de) zum kostenlosen Download zur Verfügung.



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/669792](http://www.boorberg.de/alias/669792)

 BOORBERG

RICHARD BOORBERG VERLAG FAX 0711/7385-100 · 089/4361564  
TEL 0711/7385-343 · 089/436000-20 BESTELLUNG@BOORBERG.DE S20814

3 Monate kostenlos testen:

[www.estg-context.de](http://www.estg-context.de)



LADEMANN

## **EStG *context*** in Zusammenarbeit mit **Betriebs Berater**

Das finden Sie NUR hier:

- > **7 Updates im Jahr – höchste Aktualisierungsrate aller ESt-Kommentare!**
- > **EStG kompakt:**  
Aktuelle Entwicklungen und Ausblicke auf Geplantes in Gesetzgebung –  
Rechtsprechung – Verwaltung, systematisch in der Paragrafenfolge des EStG
- > **Besprechung aktueller Verwaltungsanweisungen** durch Ministerialrätin  
Ingetraut Meurer, Referatsleiterin im BMF
- > **Aufsätze der Fachzeitschrift »Betriebs-Berater«**
- > **Seminarhefte »Aktuelles Steuerrecht«:**  
Tipps und Themen aus Fortbildungsveranstaltungen des Steuerberaterverbandes  
Niedersachsen · Sachsen-Anhalt, an denen bundesweit jährlich über  
15.000 Steuerberater und Wirtschaftsprüfer teilnehmen
- > **Dynamischer Versionsvergleich von Vorschriftenfassungen**

**DER ONLINE-ARBEITSPLATZ ZUM EINKOMMENSTEUERRECHT**

Kontinuierlich fortgeführt mit 7 Updates jährlich  
Grundlizenz mit 3 Simultanzugängen monatlich € 55,-

## Entscheidungen

### BFH-Urteil vom 20.03.2014, VI R 35/12 Wechsel zur Fahrtenbuchmethode

Mit Urteil vom 20.03.2014 VI R 35/12 hat der BFH entschieden, daß die Fahrtenbuchmethode nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Arbeitnehmer das Fahrtenbuch für den gesamten Veranlagerungszeitraum führt, in dem er das Fahrzeug verwendet. Ein unterjähriger Wechsel von der 1%-Regelung zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug bewertet der VI. Senat als unzulässig.

#### I. Sachverhalt

Dem Kläger wurde im Streitjahr (2008) von seinem Arbeitgeber ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt, den er auch zu privaten Zwecken verwenden durfte. Ein Fahrtenbuch führte der Kläger für das Fahrzeug erst ab dem 01.05.2008. Für die Monate Januar bis April 2008 wurde der geldwerte Vorteil nach der 1%-Methode berechnet und angesetzt. Für den am 31.10.2008 neu von Seiten des Arbeitgebers gestellten Dienstwagen führte der Kläger ein Fahrtenbuch ab dem Zeitpunkt der Gestellung.

Dementsprechend erklärte der Kläger mit seiner Einkommensteuererklärung (2008) einen geldwerten Vorteil für die private Nutzung des Dienstwagens für die Monate Januar bis April 2008, ermittelt nach der 1%-Regelung, und für die Zeit von Mai bis Dezember 2008 ermittelt nach der sog. Fahrtenbuchmethode erzielt zu haben.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Ansicht, auch für die Monate Mai bis Oktober 2008 sei der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Dienstwagens nach der 1%-Methode zu berechnen sei. Klage und Revision des Klägers hatten keinen Erfolg.

#### II. Entscheidung

Der BFH bestätigt die Entscheidung der Vorinstanz und verneint zugleich die Möglichkeit des unterjährigen Wechsels der Bewertungsmethode für die Ermittlung des geldwerten Vorteils für die private Fahrzeugnutzung, wenn es sich um ein und dasselbe Fahrzeug handelt. Zu Recht habe das FG entschieden, dass der Kläger den Anteil seiner privaten Fahrzeugnutzung auch für die Monate Mai bis Oktober 2008 nach der sog. 1%-Regelung zu versteuern habe.

Der Steuerpflichtige könne sich, so der BFH, nur dann auf die sog. Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) berufen, sofern er das Fahrtenbuch auch für den gesamten

Veranlagungszeitraum der Nutzung seiner Dienstwagens führt und auf diesem Weg in der Lage ist, die Dokumentation der Gesamtfahrleistung sowie die Dokumentation der Fahrzeugkosten und -aufwendungen im Rahmen einer Gesamtschau zu gewährleisten.

Das Führen des Fahrtenbuchs diene nach der Rechtsprechung des BFH dem Zweck, "hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit" des Nachweises des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung zu bieten. Dies wiederum setze voraus, ein Fahrtenbuch auch dahingehend mit vertretbarem Aufwand überprüfen zu können, wie sich das Verhältnis des zu versteuernden Privatnutzungsanteils an der Gesamtfahrleistung des Fahrzeuges unter Berücksichtigung der insgesamt entstandenen Fahrzeugaufwendungen darstelle. Denn gemäß § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG sei einerseits erforderlich, daß der Wert der privaten Fahrzeugnutzung als Teil der gesamten Fahrzeugaufwendungen angesetzt werde. Andererseits setze § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG – zugleich – auch voraus, daß die durch Belege nachzuweisenden Kosten die insgesamt für das Fahrzeug entstehenden Aufwendungen umfassen. Lediglich das Zusammenspiel der Fahrtenbuchdokumentation (Gesamtfahrleistung) und der Dokumentation der Fahrzeugkosten rechtfertige demnach die Versteuerung nach der sog. Fahrtenbuchmethode.

Demzufolge könne die Prüfung eines Fahrtenbuchs mit vertretbarem Aufwand im Hinblick auf Gesamtfahrleistung – mit vertretbarem Aufwand – nur dann gewährleistet werden, wenn das Fahrtenbuch einheitlich und ohne zeitliche Abweichung geführt wird sowie sämtliche Fahrtziele nachvollziehbar aufführt.

Ein unterjähriger Wechsel von der 1%-Regelung zur Fahrtenbuchmethode scheidet nach der vom VI. vertretenen Auffassung im übrigen aus. Zur Begründung verweist der BFH auf die auch in der Literatur überwiegend vertretene Ansicht, daß einem unterjährigen Methodenwechsel insbesondere die erforderliche Aufteilung der Fixkosten entgegenstehe (vgl. dazu BFH, Urteil vom 20.03.2014, VI R 35/12, aaO, dort Rz 14 b)).

#### Verfasser:

Rechtsanwalt & Steuerberater *Andreas Jahn*, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Rechtsanwältin *Dorothee Gierlich*, Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, MEYER-KÖRING – Bonn, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de)

## BFH-Urteil vom 07.05.2014, VI R 73/12 Verbilligter Erwerb von Aktien vom Arbeitgeber als Arbeitslohn

Dem am 02.07.2014 veröffentlichten Urteil des BFH vom 07.05.2014 lag die Streitfrage zugrunde, ob der verbilligte Erwerb von Aktien von einem Arbeitgeber als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG) zu qualifizieren sind, wenn diese nicht dem Arbeitnehmer selbst, sondern nahen Angehörigen des Arbeitnehmers gewährt werden.

### I. Sachverhalt

Der Kläger war im Streitjahre 1997 Mitglied des Vorstands der A-AG. Bezogen auf seine Vorstandstätigkeit erzielte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Hauptaktionär und Vorstandsvorsitzende der A-AG seinerseits veräußerte in den Jahren 1997 und 1998 aus seinem Privatvermögen Aktien der A-AG u.a. an Mitarbeiter und deren Angehörige. Auch die Ehefrau des Klägers schloß im September des Streitjahrs mit dem Hauptaktionär und Vorstandsvorsitzenden der A-AG einen Kaufvertrag über den Kauf von Aktien zum Nennbetrag. Ab August 1997 wurde die Aktie der A-AG an der Börse gehandelt. Die A-AG selbst zog keine lohnsteuerrechtlichen Folgen aus der Aktienveräußerung. Das beklagte Finanzamt vertrat im Nachgang zu der bei der A-AG durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung (1997) die Auffassung, der Vorteil des verbilligten Aktienkaufs von seiten der Ehefrau des Klägers zähle zu dem lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers. Maßgeblich sei die Differenz zwischen vereinbartem Kaufpreis in Höhe des Nennbetrages und dem Kurswert, der zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht valutierte. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Der VI. Senat hob die Vorentscheidung auf und verwies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

### II. Entscheidung

Bestätigend stellt der VI. Senat fest, daß gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch andere Bezüge und Vorteile des Arbeitnehmers, die nicht als Lohn und Gehalt zu qualifizieren sind, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen können. Voraussetzung sei aber, daß der gewährte Vorzug seinen Ursprung im öffentlichen oder privaten Dienstverhältnis habe, mithin auf dieses zurückzuführen sei. Im allgemeinen sei ein solcher Zusammenhang dann anzunehmen, wenn sich der anderwärtig gewährte Vorteil

*im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweise.*

Dem könne dem Grunde nach bereits dann Genüge getan sein, wenn der Arbeitgeber Zuwendungen an Dritte – insbesondere Familienangehörige – gewähre. Auch Zuwendungen an Dritte und/oder nahe Angehörige können somit zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften des Arbeitnehmers führen.

Die Bewertung der Zuwendung an den Dritten und/oder nahen Angehörigen als durch das Dienstverhältnis veranlaßt, bedarf jedoch nach der vom BFH vertretenen Auffassung der der tatrichterlichen Würdigung des FG im Einzelfall. In diesem Kontext verweist der IV. Senat auf die von ihm bereits in der Vergangenheit herausgearbeiteten (einzelnen) Gesichtspunkte. Die im (jeweiligen) Einzelfall als wesentlich bewerteten und damit dem Grunde nach indizielle Bedeutung entfaltenden Gesichtspunkte, müßten im jeweiligen Streitfall jedoch im Rahmen einer Gesamtwürdigung Bewertung finden (BFH, Urteile vom 23. Juni 2005, VI R 10/03, BStBl. II 2005, 770, VI R 124/99, BStBl. II 2005, 766 und Urteil, vom 17. Juni 2009, VI R 69/06, BStBl. II 2010, 69 ). Obgleich dabei zwar die persönliche Auffassung und Einschätzung der Beteiligten nicht maßgeblich sei, können und dürfen persönliche Vorstellungen der Beteiligten zur *Erhellung des Geschehens* herangezogen werden, so der BFH.

Nach der vom VI. Senat im Streitfall vertretenen Auffassung genügen die Feststellungen der Vorinstanz diesen Anforderungen nicht. Die Feststellung, ob tatsächlich ein verbilligter (lohnsteuerbarer) Erwerb vorliegt, bedarf des Abstellens auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsgeschäfts. Kann bezogen auf den Tag des Abschlusses des Veräußerungsgeschäfts ein Erwerb zum marktüblichen Wert festgestellt werden, fehlt es an einem steuerbaren Vorteil. Der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht sei in diesem Zusammenhang bedeutungslos. Darüber hinaus zeigt die Würdigung des FG nicht, so der BFH, dass die Ehefrau des Klägers einen Vorteil erlangt habe, der auf das Dienstverhältnis des Klägers zurückzuführen sei und zugleich Entlohnungscharakter im Verhältnis zwischen Kläger und A-AG aufweise. Insbesondere die von der Vorinstanz angeführte Argumentation, der Kläger habe *über* seine Ehefrau Einnahmen erzielt, bewertet der BFH als zu kurz. Erforderlich sei die Darlegung des insofern erforderlichen *unmittelbaren* Bezugs zum Dienstverhältnis. Allein das Bestehen eines Dienstverhältnisses einerseits und der verbilligte Aktienbezug der Ehefrau des Klägers andererseits

## ► Entscheidungen

rechtfertige die Annahme der Einkünfteerzielung i.S.d. § 19 EStG nicht. So vermißt der VI. Senat in diesem Zusammenhang insbesondere die Klarstellung, daß der Aktienkauf der Ehefrau des Klägers Prämien- und/oder Belohnungscharakter – zugunsten des Klägers selbst – aufweise.

*Verfasser:*

Rechtsanwalt & Steuerberater *Andreas Jahn*, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Rechtsanwältin *Dorothee Gierlich*, Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, MEYER-KÖRING - Bonn, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de)

## BayVGH-Beschluß vom 02.07.2014 – 22 CS 14.1186 – Widerruf der Gaststättenerlaubnis bei Steuerhinterziehung

Mit seinem Beschluß vom 02.07.2014 hat der Bayerische Verwaltungsgerichtshof (BayVGH) im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes bestätigt, daß die einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung erteilte Gaststättenerlaubnis wegen Unzuverlässigkeit des Alleingesellschafter-Geschäftsführers unter Anordnung der sofortigen Vollziehung widerrufen werden kann.

### I. Sachverhalt

Die Antragsstellerin (GmbH) ist Inhaberin einer gaststättenrechtlichen Erlaubnis zum Betrieb einer Schank- und Speisewirtschaft. Einziger Gesellschafter ist der alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer (GF), der im Jahr 2014 wegen Steuerhinterziehung in 36 Fällen u.a. zu einer Freiheitsstrafe verurteilt wurde. Nach den Feststellungen des Strafurteils verwirklichte er eine Vielzahl der abgeurteilten Steuerstraftaten im Betrieb der GmbH. Der verursachte Schaden beläuft sich auf 1,1 Millionen Euro. Seit März 2014 ist des weiteren die Tochter des GF zur alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der GmbH bestellt.

Das Gewerbeamt widerrief im April 2014 unter Anordnung der sofortigen Vollziehung die gaststättenrechtliche Erlaubnis der GmbH. Zur Begründung verwies die Behörde auf den Wegfall der erforderlichen gewerblichen Zuverlässigkeit des GF. In einer Gesamtschau der Vorfälle besitze der GF nicht mehr die erforderliche gewerbliche Zuverlässigkeit, da neben der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung bereits verschiedenste von ihm verursachte Verstöße, u.a. gegen Lebensmittelvorschriften, zu verzeichnen seien. Darüber hinaus sei bereits vor der Verurteilung wegen Steuerhinterziehung ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen den GF wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung (2001, 2002 und 2004) eingeleitet und gegen Zahlung einer Geldauflage i. H. v. 100.000€ eingestellt worden. Die sich daraus ergebende Unzuverlässigkeit des GF begründe das Fehlen der erforderlichen gewerblichen Zuverlässigkeit der GmbH. Die Tatsache der Bestellung der Tochter des GF zur weiteren alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführerin der GmbH sei insofern unbeachtlich,

da bereits die Unzuverlässigkeit des seit Betriebsbeginn der GmbH tätigen GF die Unzuverlässigkeit der GmbH bedinge.

Die Anordnung des Sofortvollzugs begründete das Gewerbeamt, mit einem Verweis auf das Erfordernis, daß sicherzustellen sei, daß das Fehlverhalten der GmbH während des Hauptsacheverfahrens keine Fortsetzung finde.

Die GmbH hat gegen den Widerrufsbescheid Anfechtungsklage erhoben. Auf Antrag der GmbH hat das VG die aufschiebende Wirkung der Anfechtungsklage wiederhergestellt. Die Anordnung der sofortigen Vollziehung des Widerrufs der Gaststättenerlaubnis sei als Präventivmaßnahme nur dann gerechtfertigt, wenn die begründete Besorgnis bestehe, daß der unzuverlässige Gastwirt einen der berechtigten Belange der Allgemeinheit auch während des Hauptverfahrens gefährde. Die negative Prognose der Behörde treffe nicht zu. Dies nicht zuletzt, da die GmbH glaubhaft vorgetragen habe, zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Betriebsführung die vollständige Erfassung des Umsatzes aus dem Verkauf im Kassensystem und die Führung handschriftlicher Bestandslisten (Ein- und Verkauf) eingeführt zu haben. Hiergegen richtet sich die Beschwerde der Behörde im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes vor dem BayVGH.

### II. Entscheidung

Der BayVGH bestätigte die Begründetheit der Beschwerde. Zur Begründung führt er an, daß im Rahmen einer Abwägung des Aufschubinteresses der GmbH mit dem öffentlichen Interesse an der sofortigen Vollziehbarkeit nicht festgestellt werden könne, daß die (derzeitige) Gefahr weiterer erheblicher Rechtsverstöße gemindert sei. Darüber hinaus sei der Anfechtungsklage der GmbH nur geringe Aussicht auf Erfolg zuzusprechen.

Nach der vom BayVGH vertretenen Ansicht sind die dem Widerruf (§ 15 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GastG) zugrundegelegten Verfehlungen des GF gewerbebezogen sowie in Bezug auf den entstandenen Schaden nicht unerheblich. Vor dem Hintergrund eines schwerwiegenden Eingriffes in Art. 12 GG und Art. 19 Abs. 4 GG sei Voraus-

setzung der Rechtmäßigkeit der sofortigen Vollziehung des Widerrufs, daß die Fortsetzung der Berufstätigkeit der GmbH konkrete Gefahren für wichtige Gemeinschaftsgüter mit sich bringe. Maßgeblicher Zeitpunkt der Beurteilung sei dabei der Zeitpunkt des Erlasses des Widerrufsbescheids. Im Rahmen einer Prognose müsse die Behörde über die zukünftige Zuverlässigkeit der GmbH entscheiden, wobei die Interessen der GmbH mit dem öffentlichen Interesse an der sofortigen Vollziehbarkeit gegeneinander abzuwägen sind. Der BayVGH stellt hierzu fest, daß insbesondere der Bestellung eines weiteren Geschäftsführers keine überragende Bedeutung zuzumessen sei. Diese Maßnahme sei dann ohne Wirkung, wenn der unzuverlässige Geschäftsführer in seiner Stellung verbleibt.

Für den BayVGH fällt im Rahmen der erforderlichen Abwägung neben der Art, insbesondere die Anzahl der Steuervergehen ins Gewicht. Der bisherige Geschehensablauf lasse auch eine fortgesetzte Begehung im Hauptsacheverfahren befürchten, da die Steuerstraftatbestände im Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb verwirklicht wurden. Das ausgeklügelte System des GF, das auf eine systematische Manipulation ausgerichtet gewesen sei, und seine Stellung als Geschäftsführer, nach der er "von oben herab" frei walten könne, verstärke die (derzeitige) Gefahr weiterer erheblicher Rechtsverstöße während der Dauer des Hauptsacheverfahrens.

Auch die von der GmbH ergriffenen bzw. angekündigten Compliance-Maßnahmen lassen für den BayVGH keine andere Bewertung zu. Denn die von der GmbH bereits ergriffenen sowie die von der GmbH angestrebten internen und externen Maßnahmen der Überwachung und Kontrolle der Geschäftsführung bewertet der BayVGH als unzureichend. Es fehle ihnen an einer *effektiven externen Kontrolle* durch außenstehende und unabhängige Dritte. Entscheidend sei, daß jeder interne Kontrolleur als Arbeitnehmer der GmbH in einem Abhängigkeitsverhältnis zur Geschäftsführung stehe. Die effektive externe Kontrolle der Geschäftsführung sieht der BayVGH daher nur dann als gesichert an, wenn die persönliche und wirtschaftliche Un-

abhängigkeit des (externen) Tax-Compliance-Managers einerseits und dessen konkrete Aufgaben und Befugnisse andererseits (verbindlich) gesichert und festgelegt sind. Da das Leitungsorgan vorliegend selbst die treibende Kraft der abgeurteilten Steuerstraftaten und Rechtsverstöße gewesen sei, könne auch die Bestellung eines weiteren alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführers das Risiko fortgesetzter Rechtsverstöße nicht verhindern. Denn der GF sei nach wie vor alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer.

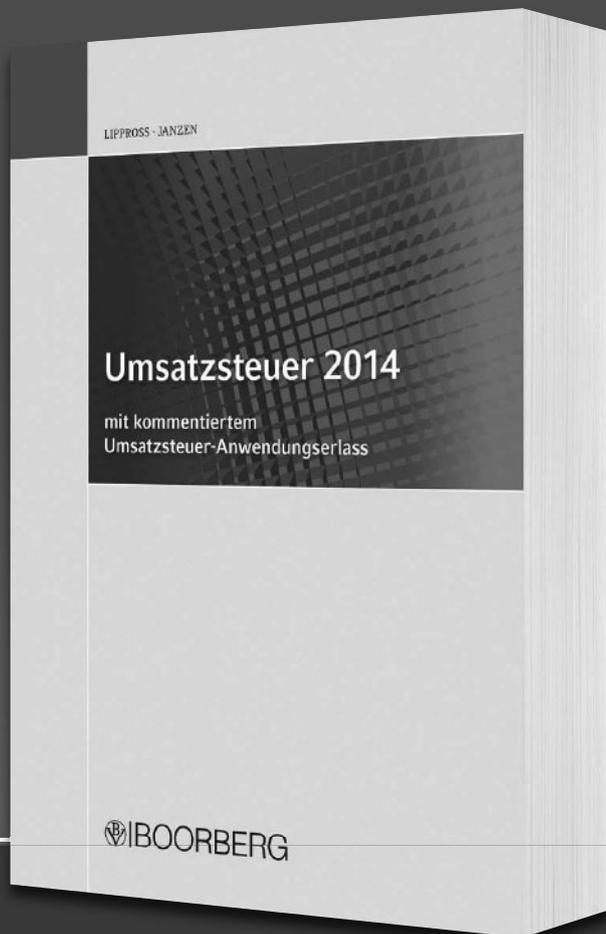
Darüber hinaus spricht für den BayVGH auch die Häufung und Wiederholung der Verstöße gegen die lebensmittelrechtlichen Vorschriften für ein Überwiegen des öffentlich-rechtlichen Vollzugsinteresses.

Im Rahmen der Abwägung der widerstreitenden Interessen bewertet der BayVGH nicht zuletzt die bislang fehlende Abberufung des unzuverlässigen Geschäftsführers als schwerwiegend. Denn eine solche sei nicht nur zumutbar, sondern gemäß § 38 Abs. 1 und 2 GmbHG auch *aus wichtigem Grund jederzeit möglich* gewesen. Dem stehe insbesondere nicht entgegen, daß der GF zugleich alleiniger Gesellschafter sei. Denn maßgeblich sei die Personenverschiedenheit der GmbH als juristische Person und Inhaberin der Gaststättenerlaubnis einerseits und der Person des hier gewerblich unzuverlässigen GF. Dem als gewerblich unzuverlässig eingestuften GF stehe – *in seiner Person als Gesellschafter der GmbH* – jederzeit die Möglichkeit der Beschlussfassung gemäß § 38 GmbHG offen. Die GmbH sei aufgrund dessen selber in der Lage, die gaststättenrechtliche Zuverlässigkeit wiederherzustellen. Einen Eingriff in die verfassungsrechtlich geschützte Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) verneint der BayVGH demzufolge.

*Verfasser:*

Rechtsanwalt & Steuerberater *Andreas Jahn*, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Rechtsanwältin *Dorothee Gierlich*, Fachanwältin für Steuerrecht sowie Handels- und Gesellschaftsrecht, beide: MEYER-KÖRING – Bonn, [www.meyer-koering.de](http://www.meyer-koering.de)

# Topaktuelle Erläuterungen.



## Rechtsstand: 1.1.2014

von Professor Dr. Otto-Gerd Lippross, Rechtsanwalt und Steuerberater, und Dipl.-Finanzwirt Hans-Georg Janzen, Steuerberater, hrsg. vom Steuerberaterverband Niedersachsen · Sachsen-Anhalt e.V.

2014, 1002 Seiten, DIN A4, € 51,-  
ISBN 978-3-415-05193-5

Die Broschüre enthält die wichtigsten Materialien für die Bearbeitung umsatzsteuerlicher Fragen:

- UStG und UStDV mit Rechtsstand 1.1.2014
- Umsatzsteuer-Anwendungserlass in konsolidierter Fassung mit Rechtsstand 6.1.2014 mit optischen Hervorhebungen der Änderungen in 2013
- kommentierende Hinweise der Referenten zu den Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses bis einschließlich 6.1.2014
- Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2014
- Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie mit Rechtsstand 1.1.2014

In dem in der Broschüre abgedruckten Text sind die im Laufe des Jahres 2013 erfolgten Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses durch Fettdruck hervorgehoben, damit dem Leser die aktuellen Entwicklungen ins Auge fallen.

Die jeweiligen Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses haben die Verfasser um grau hinterlegte und damit deutlich von den amtlichen Texten abgesetzte Anmerkungen ergänzt. Damit verdeutlichen sie aktuelle Entwicklungen und geben Hinweise auf noch nicht in dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass verarbeitete Rechtsprechung.



**Umfassend  
und praxisnah.**

**Neuaufgabe.**

WWW.BOORBERG.DE

## **Immobilien, Recht und Steuern** **Handbuch für die Immobilienwirtschaft**

hrsg. von **Wolfgang Usinger, Rechtsanwalt und Notar**, und **Dr. Klaus Minuth, Rechtsanwalt und Notar**

2014, 4. Auflage, 1352 Seiten, € 159,-  
ISBN 978-3-415-05110-2



Leseprobe unter  
[www.boorberg.de/alias/1046370](http://www.boorberg.de/alias/1046370)

Konzeptionell deckt das Handbuch das rechtliche und steuerliche **Basiswissen** »rund um die Immobilie« ab: Nach einer Einführung in allgemeine Fragen zum Eigentum, zum Beurkundungsrecht und zum Grundbuch, aber auch zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen behandeln die Autoren:

- Erwerb von Grundstücken
- Kauf vom Bauträger
- Erbbaurecht
- Immobilie in der Insolvenz und in der Zwangsvollstreckung

Neu im Abschnitt Gesellschaftsrecht: ein Kapitel zur Immobilien-AG/REITs und zum Börsengang. Gegenüber der Voraufgabe sind im Bereich der Planung und Bebauung von Grundstücken die Themen »Immobilienbezogenes Energierecht« sowie »Nachhaltigkeitszertifizierung« und »Grüne Immobilienverträge« hinzugekommen. Das Handbuch behandelt aber auch klassische Fragen der Vermietung sowie verschiedenste Finanzierungsformen und baurechtliche Fragen.

Alle Autoren sind Anwälte und Steuerberater im Bereich Immobilienwirtschaftsrecht bzw. Steuerrecht.

 **BOORBERG**

## LiteraTour

Die Rubrik "LiteraTour" greift willkürlich und subjektiv aus der Flut der steuerrechtlichen Literatur besonders lesenswerte oder wenigstens bemerkenswerte Beiträge heraus. Angesichts der Flut steuerrechtlicher Literatur soll nicht der Eindruck erweckt werden, die Redaktion hätte die Vielfalt der Publikationen auch nur annähernd gesichtet. Erst recht ist damit keine Abwertung nicht erwähnter Autoren verbunden.

Kirchhof (Hrsg.)

### Das Bundessteuergesetzbuch in der Diskussion

Nomos, Baden-Baden, Steuerwissenschaftliche Schriften, Bd. 36, 2013, 217 Seiten

Viele Reformen tun sich schwer – oder sie sind gar keine. Das "Kirchhof-Projekt" ist eine echte Reform und tut sich daher schwer, obwohl sie, wie dieses Buch zeigt, viel Zustimmung erfährt.

"Jenseits der steuerlichen Lenkung, die vom Staat bewußt als Verwaltungsmittel eingesetzt wird, um das Verhalten der Menschen zu steuern, weniger um Erträge zu erzielen, bietet das geltende Recht eine Fülle von Ausweichmöglichkeiten, die es dem Steuerpflichtigen erlauben, zwar das gesetzlich besteuerte Einkommen zu erzielen oder die umsatzsteuerpflichtige Leistung zu erbringen, den Sachverhalt jedoch rechtlich so zu gestalten, daß er den steuerlichen Belastungstatbestand formal vermeidet. Die Vermeidbarkeit der Steuer durch steuerbewußte Sachverhaltsgestaltung ist gegenwärtig die größte Schwäche des Besteuerungswesens." Allein dieser Gedanke ist Ansatzpunkt vieler Diskussionen, die nicht so schnell "in das Gesetzblatt führen", wie es der Verfasser ausdrückt.

Spangenberg

### Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht

Nomos, Baden-Baden, Schriften zur Gleichstellung, Band 36, 2013, 268 Seiten, zugl. Diss. Frankfurt, 2011.

"Das Einkommensteuerrecht unterstellt bei der Bestimmung des steuerlich relevanten Einkommens, der Definition und Ausgestaltung steuerlich absetzbarer Aufwendungen oder der Auswahl von Sachverhalten, für die Steuervergünstigungen gewährt werden, bestimmte Lebensrealitäten, die beispielsweise auf Frauen und Männer häufig nicht in gleicher Weise zutreffen. Infolgedessen profitieren Frauen seltener und in geringerem Umfang von steuerlich absetzbaren Aufwendungen und der damit einhergehenden Minderung steuerlicher Belastungen. Darüber hinaus kann die Besteuerung, je nach Lebenssituation, unterschiedliche Verhaltensanreize setzen, die unmittelbar oder langfristig mit Nachteilen verbunden sind, etwa im Hinblick auf Entscheidungsspielräume oder ökonomische Sicherheit. Fraglich ist, inwieweit derartig unterschiedliche Auswirkungen der Einkommensbesteuerung zulasten von

Frauen oder Männern gegen rechtliche Bewertungsmaßstäbe verstoßen."

Die Verfasserin hat intensiv darüber nachgedacht. Das Ergebnis ist diese bemerkenswerte Dissertation.

Englisch/Saenger/Töben

### Forum Steuerrecht 2013

Nomos, Baden-Baden, 2013, 205 Seiten

Aus dem Münsteraner Master-Studiengang "Steuerwissenschaften" wurden einige Arbeiten in diesem Buch veröffentlicht, u. a. von *Naima El Mourabit, LL.M.* "Steuerstrafrechtliche Risiken von Bankmitarbeitern, Rechtsanwälten und Steuerberatern im Hinblick auf die Beihilfe zur Steuerrückziehung" sowie von *Stefan Heilmeyer, LL.M.* "Verwertungsverbot für die auf einer "Steuerdaten-CD" enthaltenen Daten?".

Wachter

### GmbH-Geschäftsanteile im Erbfall

ZERB-Verlag, Bonn, 2013, 370 Seiten, zugl. Diss. Erlangen-Nürnberg, 2012/2013

Im zwischenzeitlich stark gewachsenen erbrechtlich orientierten Zerb-Verlagsprogramm erschien dieses Werk, die Dissertation des Verfassers bei *Prof. Crezelius*, in der Schriftenreihe zerb-Wissenschaft. Der Autor macht deutlich, daß in der Schnittstelle zwischen Erbrecht, Gesellschaftrecht und Steuerrecht keineswegs alle juristischen Fragen geklärt sind. Hier sind zahlreiche "praxistaugliche Gestaltungsmöglichkeiten" vorgeschlagen, die einer Dissertation mehr als gut anstehen.

Pelka/Niemann (Hrsg.)

### Beck'sches Steuerberater-Handbuch

C.H. Beck Verlag, München, 14. Auflage, 2013, 2295 Seiten  
Das Steuerberater-Handbuch ist immer wieder ein Werk, in dem Theorie und Praxis in ihrer Fülle in brauchbarer, zukunftsorientierter Form zusammengestellt werden. Hier ist nicht nur das Kapitel "Steuerrecht europäischer Staaten" interessant, in dem das Steuerrecht der Länder Liechtenstein, Island, Norwegen und der Schweiz – also EWR- und inner-europäische Drittstaaten – zusammengefaßt sind. Alle relevanten Themen der Steuerberatungs-Praxis werden hier angeschnitten und praxisorientiert von Praktikern kommentiert.

Grigoleit (Hrsg.)

### AktG Kommentar

C.H. Beck Verlag, München 2013, 2325 Seiten

Gut 100 Seiten mehr als die 11. Auflage des *Hüffer*, der bis zur 10. Auflage von diesem alleine (und jetzt von *Jens Koch*) betreut wurde. Hier haben sich ein Dutzend Autoren zu-

sammengetan, um nun einen bayerischen Kommentar zu schreiben – alle Autoren wirken in Bayern. „Eine gewisse Homogenität hinsichtlich des wissenschaftlichen Hintergrunds, der dogmatischen Ausrichtung und einer zeitgemäßen Herangehensweise“ sei (dadurch?) sichergestellt. Andererseits habe man sich bemüht, die „zuweilen unterschiedlichen Perspektiven der Wissenschaft und der Praxis möglichst ausgewogen abzubilden“. Hier mögen sich die beiden Werke unterscheiden.

Kroll/Kroll

### **Taschenbuch Wirtschaftspresse**

2013/2014, Kroll-Verlag Seefeld, 2013, 815 Seiten

Neben Terminen und Daten sind Journalisten und Fachpublizisten aufgeführt. Publikationen, Funk und Fernsehen, Industrie und Wirtschaft, aber auch Behörden, Bund und Länder, Forschung und Ausbildung, Verbände und Organisationen sind hier enthalten.

Über 100 Seiten Adressen von Fachzeitschriften – ganz besonders freut uns natürlich, daß wir nicht vergeblich nach dem steueranwaltsmagazin suchen mußten.

Waclawik

### **Prozessführung im Gesellschaftsrecht**

C.H. Beck Verlag, München, 2. Auflage, 2013, 243 Seiten

Der Autor hat dieses Rechtsgebiet in der Schnittstelle zwischen Gesellschaftsrecht und Zivilprozeßrecht auf sehr brauchbare Weise zusammengefaßt. Der Begriff „corporate litigation“ verortet zusätzlich auch dem Laien, daß man es mit einem modernen Brennpunkt wirtschaftlichen Geschehens zu tun hat, der internationale Ansätze hat.

Es bleibt das Unbehagen der Streitigkeiten, die es natürlich mitten im Leben jenseits der schöngeistigen Gestaltungen der Gesellschaftsrechtler immer gibt.

Mailänder/Mühl (Hrsg.)

### **Die GmbH – Rechtsform für den Mittelstand**

Boorberg Verlag, Stuttgart 2012, 489 Seiten

„Musterverträge, Checklisten, Übersichten und Gesetzestexte zum Handbuch werden zum kostenlosen Download unter [boorberg-praxishandbuecher.de](http://boorberg-praxishandbuecher.de) angeboten.“ Sobald man über die Falle des „ü“ bzw. „ue“ hinweg ist, findet man tatsächlich Dutzende von Auszügen aus dem Buch als pdf- und vereinzelt auch als doc-Dateien.

Unter den bisher wenigen Praxishandbüchern des Richard Boorberg Verlages ragt dieses in seiner Praxistauglichkeit heraus. Ohne (manchmal wirklich unnötige) wissenschaftliche Vertiefung werden die gängigen Probleme beschrieben und Lösungen angeboten, garniert mit einer Unzahl von Praxistips. Von Praktikern für Praktiker – handlich obendrein.

Parsch/Nuzinger

### **Selbstanzeigeberatung in der Praxis**

Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2013, 168 Seiten

Die Autoren geben in handlicher, übersichtlicher Form einen Überblick und beschreiben ausführlich alte und neue Rechtsfragen. Bei den Praxishinweisen finden sich die gängigen Problembeschreibungen und deren Lösungen, also der eilige Fall, das Schwarzgeldkonto, der Bestechungsfall, der Erbschaft- und Schenkungsteuerfall. Statt weiterer Bemerkungen zitieren wir den Schlußsatz: „Gelungene Selbstanzeigeberatung kann die wirtschaftliche Existenz Ihres Mandanten bewahren, oberflächliches Vorgehen kann sie zerstören.“

*Im nächsten Heft: Klinkhammer, Betriebswirtschaftliche Steuerforschung in den USA; Cottier (Hrsg.), Die Europakompatibilität des schweizerischen Wirtschaftsrechts: Konvergenz und Divergenz; Kempf/Lüderssen/Volk, Gemeinwohl im Wirtschaftsstrafrecht; Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht. Redaktion*

- ▶ **Sie sparen Zeit und Aufwand**, denn wir beschaffen Ihnen jedes lieferbare Verlagserzeugnis, auf Wunsch auch unverbindlich zur Ansicht.
- ▶ **Sie sparen Porto-, Versand- und Kontogebühren**; nutzen Sie unseren Sonderservice für Stammkunden.
- ▶ **Sie verwalten Ihre Bezüge und Ihr Budget** hausintern und professionell, denn wir stellen Ihnen unser hochwertiges Bibliotheks- und Verwaltungsprogramm »Solution« kostenlos zur Verfügung. Sie können recherchieren, bestellen und Ihre gesamten Bezüge kontrollieren, aktualisieren und verwalten – **denn Transparenz hilft sparen!**
- ▶ **Sie behalten den Überblick**, denn wir berechnen Ihren Literaturbezug auf Wunsch nach Ihren speziellen Haushaltsstrukturen. Sie können Ihren Bestand über »Solution« jederzeit einsehen und sind immer auf dem neuesten Stand.
- ▶ **Sie wünschen eine Umstellung von Print- auf Online-Medien?** Wir helfen Ihnen beim Wechsel und bei der optimalen Einbindung digitaler Medien in Ihr Literaturverwaltungsprogramm.
- ▶ **Sie haben Ihren persönlichen Ansprechpartner** im Innen- und Außendienst.

Levelingstr. 6a, 81673 München · Tel. 089/43 60 00-40 · Fax 089/43 60 00-85  
E-Mail: [buchservice@boorberg.de](mailto:buchservice@boorberg.de) · Internet: [www.bs-muenchen.de](http://www.bs-muenchen.de)

# Termine

## September 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Expertenwissen Internationales Steuerrecht	Prof. Dr. Till Zech	02.09.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Der GmbH-Gesellschafter- Geschäftsführer im Steuer- und Sozialversicherungsrecht	ORR Dipl.-Fw. Ferdinand Bücker Dipl.-Fw. Daniel Wullkotte	04.09.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuer- beraterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Kölner Tage Unternehmensnachfolge	Prof. Dr. Georg Crezelius Notar a.D. Dr. Sebastian Spiegel- berger	04.09. bis 05.09.2014, Köln	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de
Die Besteuerung von Personengesellschaften	MR Hermann Brandenburg RA/StB Dr. Heinrich Hübner Prof. Dr. Rainer Hüttemann WPin/StBin Prof. Dr. Ursula Ley RiBFH Dr. Roland Wacker	04.09. bis 06.09.2014, Hamburg	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Aktuelles Steuerrecht für die tägliche Praxis 2014 XXL	RA/StB Dipl. oec. Univ. Wolfgang Graf StB Dipl.-Fw. Patrick Lerbs StB Prof. Arnold Obermeier	05.09.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de *
Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen	Prof. Dr. Adrian Cloer Prof. Dr. Stephan Kudert	05.09. bis 06.09.2014, Berlin	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Veränderungen im Gesellschafterbestand von Personengesellschaften aus Beratersicht	RA/FAStR/StB Dr. Claas Fuhrmann	08.09.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuer- beraterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Vorsteuerabzug, Organschaft und Steuerbefreiungen	RiBFH Dr. Christoph Wäger	09.09.2014, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de *
Internationale Verrechnungs- preise: Ermittlung – Dokumentation – Steuerliche Risiken	StB Dr. Xaver Ditz StB Dr. Vassil Tcherveniachki	10.09.2014, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten	StB Dipl.-Kfm. Dr. Michael Bormann	11. 09. 2014, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Besteuerung ausländischer Betriebsstätten	StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Christian Schmidt StBin Dipl.-Kffr. Susann van der Hamm	11. 09. 2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Verfahrensrechtliche Beratungsschwerpunkte – Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung –	VorsRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi	11. 09. 2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Geschäftsführerhaftung in Krise und Insolvenz	RA/FAStR/FAInsR/FAHuGesR/StB Prof. Dr. Jens Schmittmann	11. 09. 2014, Frankfurt	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de
Die GmbH & Co. KG	Dr. Lars Micker	12. 09. 2014, Köln	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Steuerstrafrecht 2014 – Aktuelles aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis mit konkreten Handlungsempfehlungen für die Praxis	RA/FAStR Boris Kuder	12. 09. 2014, Hannover	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Bilanzkunde für Juristen	RA/StB/WP Friedrich Graf von Kanitz	12. 09. bis 13. 09. 2014, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Die gemeinnützige GmbH	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	16. 09. 2014, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Der M&A-Vertrag in der Praxis	RA/FAStR Claus Eßers RA Philipp von Braunschweig RA Dr. Ralph Drebes RA Otto Haberstock RA Dr. Tim Johannsen-Roth RA Dr. Patrick Kaffiné RA Michael Sinhart	16. 09. bis 17. 09. 2014, Düsseldorf	EUROFORUM Tel.: 0211/9686-3000 Fax: 0211/9686-4000 www.euroforum.de
Grenzüberschreitender Mitarbeiterinsatz: Lohnsteuer und Sozialversicherungsrecht/ Outbound und Inbound	Ulrich Buschermöhle StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Fw. Dr. Oliver Schmidt	17. 09. 2014, Leipzig	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Der Businessplan für den Mandantenbetrieb – Geschäftsideen überzeugend präsentieren, Finanzierung sichern	StB Dipl.-Ök. Dr. Andreas Nagel	17.09.2014, Dortmund	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Internationale Verrechnungspreise Einführung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	17.09.2014, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Gemeinnützigkeitsrecht	RA/FAStR Dr. Jörg Alvermann	17.09.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Die GmbH aus zivilrechtlicher und steuerlicher Sicht	StB Dipl.-Fw. Hans Günter Christoffel Notar Dr. Eckhard Wälzholz	18.09.2014, München	Fachakademie für die Fortbildung der steuer- und rechtsberatenden Berufe GmbH Tel.: 089/5521380 Fax.: 089/55213828 www.fas-akademie.de
Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften	Thomas Rupp StB Dr. Hans R. Weggenmann	18.09.2014, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Internationale Verrechnungspreise Vertiefung	StB Dr. Axel Nientimp Dipl.-Fw. Rolf Schreiber	18.09.2014, Düsseldorf	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Grundsätzliches zur Besteuerung von Personengesellschaften – “Von der Wiege bis zur Bahre“	Dr. Lars Micker	19.09.2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Das außergerichtliche Steuerstreitverfahren	RA/FAStR/StB Dipl.-Kfm. Dr. Ulrich Ransch	19.09.2014, Heusenstamm	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de *
Immobilientransaktionen im Steuerrecht	Dr. Ulrich Johann RA/StB Wulf Kring RAin/StBin Kirsten Placke	22.09.2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Anteilsübertragungen in der Praxis	StB Prof. Dr. Gerrit Adrian RA Prof. Dr. Volker Römermann	23.09.2014, Stuttgart	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
7. INTERNATIONALER DEUTSCHER STEUERBERATER-KONGRESS – Vereinigtes Königreich 2014	StB/WP Dipl.-Kfm. Dr. Horst Vinken StB Dipl.-Ing. oec. Dr. Herbert Becherer u. a.	25.09. bis 26.09.2014, Bristol (England)	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Gestaltungen im Internationalen Steuerrecht	Prof. Dr. Adrian Cloer Prof. Dr. Stephan Kudert	25.09.2014, Köln	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Haftung im Steuerrecht und die erfolgreichsten Abwehrstrategien	RA/FAStR Boris Kuder	26.09.2014, Köln	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
AIFM-Steueranpassungsgesetz (AIFM-StAnpG): Vor dem ganz großen Wurf?	RA/FAStR/StB Lutz Boxberger RA/FAStR Dr. Thomas A. Jesch Dr. Alexander Mann RA/StB Christian Schatz Christian Völker StB Dipl.-Fw. Henning-Günther Wind	30.09.2014, Frankfurt	WERTPAPIER-MITTEILUNGEN Tel.: 069/2732-162 Fax: 069/2732-200 www.wmseminare.de

## Oktober 2014

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Das Arztmandat	StB Markus Gutenberg	01.10.2014, Frankfurt	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht	MR Hermann Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius VorsRiFG Dr. Horst-Dieter Fumi Notar Prof. Dr. Dieter Mayer RA/FAStR/StB Dr. Matthias Schell RiFG Dr. Harald Schießl VorsRiBFH Dr. Siegfried Widmann	06.10. bis 07.10.2014, Düsseldorf	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Umwandlungssteuerrecht	RA Robert Hörtnagl RA/FAStR/WP Prof. Dr. Joachim Schmitt	06.10.2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Erbschaftsteuer international	RA/FAStR Dr. Marc Jülicher	07.10.2014, Hannover	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Jahresabschluß der GmbH & Co. KG	WP/StB Dipl.-Fw. Klaus Altendorf	08.10.2014, Frankfurt	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

► Termine

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Steuern bei M&A	Andreas Benecke RA/FAStR/StB Dr. Martin Klein RA/StB Dr. Matthias Scheifele	09. 10. 2014, Berlin	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Update Steuerstrafrecht	RA/FAStR/FAStraFR Michael Beneke	10. 10. 2014, Kiel	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Das Unternehmertestament	RA/FAStR Dr. Randolph Mohr	10. 10. 2014, Mannheim	Verlag Dr. Otto Schmidt KG Tel.: 0221/93738-656 Fax: 0221/93738-969 www.otto-schmidt.de *
Steuerfahndung im Dreiländereck Deutschland – Österreich – Schweiz/Liechtenstein 2014	RA/FAStR Dr. Rainer Spatscheck RA Mag. Dr. Werner Christian Eberl StB Prof. Dr. Friedrich Fraberger StB/WP Mag. Thomas Hosp MR Norbert Rossmeisl RA Dr. Oliver Untersander	10. 10. 2014, München	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de
Umsatzsteuer in der Insolvenz	RA/FAStR/FAInsR Dr. Jan Roth Prof. Dr. Christoph Uhländer	13. 10. 2014, Frankfurt	FORUM – Institut für Management Tel.: 06221/500501 Fax: 06221/500555 www.Forum-Institut.de
Internationale Unternehmensfinanzierung	RA/StB Holger Dallwitz Prof. Dr. Carsten Pohl RA/StB Dr. Adalbert Rödding RA/FAStR Dr. Martin Schiessl StB Dr. Arne Schnitger	14. 10. 2014, Düsseldorf	NWB Verlag GmbH & Co. KG Tel.: 02323/141-900 Fax: 02323/141-123 www.nwb-seminare.de *
Vorsteuerabzug, Organschaft und Steuerbefreiungen	RiBFH Dr. Christoph Wäger	14. 10. 2014, Bochum	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
US-Steuerrecht in der Praxis Handlungsempfehlungen für Geschäft und Beratung in den USA	StB Dr. Will Dendorfer StBin Dr. Dagmar Möller-Gosoge	16. 10. 2014, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Bilanzen lesen, verstehen, interpretieren	StB Dipl.-Bw. Dipl.-Wj. Dr. Jürgen Mertes	16. 10. bis 18. 10. 2014, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 www.anwaltakademie.de
Steuerliche Testaments- und Vertragsgestaltung	RA/WP/StB Dr. Paul Richard Gottschalk	17. 10. 2014, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

Veranstaltungen	Dozent	Ort/Datum	Veranstalter
Kompaktkurs Insolvenz und Steuern	RA/FAStR Dr. Klaus Olbing RiBFH Dr. Christoph Wäger	17. 10. 2014, Frankfurt	RWS Verlag Kommunikationsforum GmbH Tel.: 0221/40088-30 Fax: 0221/40088-77 www.rws-verlag.de *
Entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen und Verfügungen	Hermann Brandenburg Prof. Dr. Georg Crezelius RA/Notar/StB Dr. Reinhard Geck Notar Dr. Thomas Wachter RiBFH Dr. Roland Wacker	17. 10. bis 18. 10. 2014, München	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
Unternehmensbewertung – Anfertigung von Ertragswertgutachten in Anlehnung an IDW S1	Prof. Dr. Klaus Henselmann	20. 10. bis 21. 10. 2014, Hamburg	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de
Internationale Umstrukturierungen – unter Berücksichtigung des neuen Umwandlungssteuererlasses	StB Prof. Dr. Robert Strauch	21. 10. 2014, München	Bundessteuerberaterkammer Tel.: 030/240087-28 Fax: 030/240087-99 www.bstbk.de *
Strukturierung von Familienunternehmen	RA/FAStR/WP/StB Thomas R. Jorde WP/StB Dipl.-Kfm. Tobias Polka	23. 10. 2014, Hamburg	BECKAKADEMIE SEMINARE Verlag C.H. Beck Tel.: 089/38189-0 Fax: 089/38189-503 www.beck.de *
Beratungsschwerpunkte der GmbH & Co. KG – Zivilrecht und Steuerrecht	RA Dipl.-Fw. Wolfgang Arens	23. 10. 2014, Köln	Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht des Steuerberaterverbandes Köln GmbH Tel.: 02203/9932-0 Fax: 02203/9932-22 www.akademie-stuw.de
Umwandlungssteuerrecht – Steuerfallen und Zweifelsfragen zur Umwandlung rund um die GmbH	StB Prof. Dr. Hans Ott	23. 10. 2014, Frankfurt	FIB Recht Steuern Wirtschaft Fachinstitut Breithaupt GmbH Tel.: 02166/126370 Fax: 02166/126371 www.fib-institut.de
37. Deutscher Steuerberater-tag	StB/WP Harald Elster u. a.	27. 10. bis 28. 10. 2014, München	Deutsches Steuerberaterinstitut e.V. Tel.: 030/24626690 Fax: 030/24626699 www.dstv.de
Beratung auf der Schnittstelle zwischen Steuer- und Gesellschaftsrecht aus der Sicht der anwaltlichen Praxis	RA/FAStR/FAArb Uwe-Jürgen Bohlen	31. 10. 2014, Hamburg	Eiden Juristische Seminare Tel.: 0221/981026-44 Fax: 0221/981026-51 www.eiden-seminare.com *
Praxisschwerpunkte Steuerrecht	VP FG Dr. Horst-Dieter Fumi Vors. RiFG Thomas Müller	31.10. bis 01. 11. 2014, Berlin	Deutsches Anwaltsinstitut e.V. Tel.: 0234/97064-0 Fax: 0234/9703507 www.anwaltsinstitut.de
20. Steueranwaltstag Berlin 2014	RAin/StBin Dr. Stefanie Beinert Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen RiFG Dr. Horst-Dieter Fumi RiBFH Prof. Dr. Matthias Loose RA/FAStR Dr. Peter Talaska	31.10. bis 01. 11. 2014, Berlin	DeutscheAnwaltAkademie Tel.: 030/726153-0 Fax: 030/726153-111 www.anwaltakademie.de

\* Weitere Termine beim Veranstalter erfragen

# Gesetzbuch24.de

**»Endlich ein Gesetzbuch  
nach meinen Wünschen!«**



- ▶ Sie wählen online Vorschriften aus
- ▶ Wir drucken Ihr persönliches Gesetzbuch
- ▶ Versandfertig innerhalb von 24 Stunden

[www.gesetzbuch24.de](http://www.gesetzbuch24.de)